

El Intercambio internacional de información tributaria y su injerencia en los derechos de los obligados tributarios

Alejandro Zapatero Gasco

en cumplimiento parcial de los requisitos para el grado de Doctor en
Derecho

Universidad Carlos III de Madrid

Directora:

M^a Luisa González Cuéllar Serrano

Getafe, 2019

Esta tesis se distribuye bajo licencia “Creative Commons **Reconocimiento – No Comercial – Sin Obra Derivada**”.



A mis padres, por animarme siempre a perseguir mis sueños.

A Ana, por enseñarme el valor del esfuerzo y la constancia.

AGRADECIMIENTOS

La elaboración de una tesis doctoral supone un reto intelectual de primer orden. Una carrera de fondo en la que alcanzar la meta no requiere sólo del esfuerzo del doctorando, sino del apoyo de personas muy diversas.

He de agradecer sinceramente a mi Directora, la Profesora María Luisa González-Cuéllar Serrano su disposición a la hora de aceptar dirigir este proyecto de tesis, su atención durante estos años y su amabilidad. La culminación del mismo no habría sido posible sin su trabajo y su generosidad.

También he de agradecer al Instituto de Estudios Fiscales mi estancia allí durante casi dos años, en los que sentí el cariño de grandes personas y profesionales. El acceso a sus materiales, conferencias y experiencias ha resultado sumamente enriquecedor para este trabajo.

Quiero mostrar mi agradecimiento, asimismo, a la Fundación de promoción de la investigación José Luis de Oriol – Catalina de Urquijo, pues su financiación ha hecho posible la realización de este trabajo. En un tiempo en el que la ciencia -y especialmente las Humanidades- ha sufrido grandes recortes presupuestarios, su labor tiene un valor incalculable.

Finalmente, quiero agradecer a todos aquellos familiares, amigos y colegas, tanto del ámbito académico como de fuera de él, que han tenido momentos para compartir conmigo sus experiencias, interesarse por el devenir de este proyecto o simplemente han querido transmitirme su ánimo y apoyo.

Una parte de todos vosotros está en estas páginas.

CONTENIDOS PUBLICADOS Y PRESENTADOS

- ZAPATERO GASCO, A., *Intercambio de información tributaria: hacia un estándar internacional*, Trabajo Fin de Máster para la obtención del Título “Máster en Derecho Público” de la Universidad Carlos III de Madrid, 2015. El material de esta fuente está incluido parcialmente en el Capítulo III de la tesis. El material de esta fuente incluido en la tesis no está señalado por medios tipográficos ni referencias.

RESUMEN

El intercambio internacional de información tributaria se ha convertido en una herramienta fundamental para garantizar la gestión de las obligaciones de naturaleza fiscal en un mundo globalizado como el actual. Este intercambio ha experimentado un notable desarrollo en las últimas décadas, con el objetivo de construir una herramienta ágil y eficaz, que permita a las Administraciones tributarias de los diferentes Estados recabar, en un contexto transfronterizo, aquellos datos necesarios para el desarrollo de las tareas de comprobación e investigación que les son inherentes. Así, durante estos últimos años han surgido o se han modificado multitud de normas y modelos normativos de carácter internacional, dedicados a la implementación del intercambio internacional de información tributaria.

Este desarrollo ha pasado, en primer lugar, por la potenciación del intercambio previo requerimiento, como modalidad básica tradicional de esta herramienta. Asimismo, se han desarrollado diversos instrumentos dedicados al intercambio automático de información tributaria o financiera, con el objetivo de construir una herramienta de suministro de información rutinaria que provea a las Administraciones de grandes cantidades de datos con relevancia tributaria para el desempeño de sus funciones.

El intercambio de información entre Administraciones pretende cumplir así una triple función: permitir la correcta gestión de las obligaciones tributarias en un contexto globalizado; combatir y perseguir infracciones y delitos de carácter transnacional -en especial aquellos relacionados con incumplimientos tributarios-; y proteger a los obligados tributarios frente a posibles discriminaciones o abusos.

Este trabajo realiza un análisis detallado de las principales normas e instrumentos jurídicos dedicados al intercambio internacional de información tributaria, con el objetivo de determinar su idoneidad para el cumplimiento de tales funciones, como requisito de legitimidad de esta herramienta.

La utilización del intercambio de información entre Administraciones tributarias puede tener diversas consecuencias sobre los derechos fundamentales de los obligados tributarios. Así, la legitimidad de esta herramienta depende en gran medida del respeto de la misma a los derechos e intereses de los sujetos que puedan verse afectados por dicha utilización.

Este trabajo de investigación comprende, por tanto, un estudio sobre la interferencia que supone el uso de esta herramienta de cooperación fiscal internacional en los derechos fundamentales de los obligados tributarios, y concretamente sobre el derecho al respeto a la vida privada y familiar, el derecho a la protección de datos de carácter personal y el derecho a la tutela judicial efectiva.

ÍNDICE

Resumen.....	9
Índice.....	11
Objeto de la tesis.	19
Metodología y estructura.....	25
Capítulo I. El desarrollo del intercambio internacional de información tributaria. Concepto y funciones.	29
1. La toma de protagonismo del intercambio de información tributaria.	31
1.1 La tensión entre Administraciones nacionales y contribuyentes globales.	34
1.2 El intercambio de información entre Administraciones tributarias como instrumento clave para aliviar la tensión entre la Globalización y los sistemas fiscales tradicionales.	42
2. El concepto de Intercambio de información tributaria. La necesaria diferenciación entre intercambio de información y asistencia mutua como mecanismos de cooperación fiscal internacional.....	51
3. El desarrollo histórico del intercambio de información tributaria.....	62
4. Funciones del Intercambio de Información tributaria.	122
4.1. La correcta determinación de las obligaciones tributarias.	123
4.2. La persecución de infracciones administrativas y actividades delictivas.	128
4.3. La protección de los obligados tributarios.....	131
A) La protección frente a la discriminación por razón de la residencia en el seno de la Unión Europea.	132
B) El intercambio de información como condición de existencia de las libertades comunitarias.	139
C) La función de protección como función endémica de la UE y posible extensión a terceros Estados.....	142
D) La discrecionalidad a la hora de realizar intercambios de información por parte de los EEMM.	147
Conclusiones al Capítulo I. El desarrollo del intercambio internacional de información tributaria. Concepto y funciones.	152
Capítulo II. Análisis normativo del intercambio internacional de información tributaria.	155
1. Tipos de intercambio de información tributaria.....	159
1.1. El intercambio de información tributaria restringido.....	159
1.2. El intercambio de información tributaria amplio.....	161
2. Modalidades de intercambio internacional de información tributaria.....	174
2.1. El intercambio de información previo requerimiento.....	174
A) El tratamiento normativo del intercambio previo requerimiento.....	175

B) El procedimiento de intercambio de información previo requerimiento en España.	185
C) Valoración jurídica del intercambio previo requerimiento.	187
2.2. El intercambio espontáneo de información entre Administraciones tributarias.....	199
A) Tratamiento normativo del intercambio espontáneo de información.	199
B) El mecanismo de intercambio espontáneo de información en España.	205
C) Valoración jurídica del intercambio espontáneo de información.....	206
2.3 El intercambio automático de información entre Administraciones tributarias.	209
2.3.1 El intercambio automático de información tributaria.	211
A) Tratamiento normativo del intercambio automático de información tributaria..	212
2.3.2 El intercambio automático de información financiera.	215
A) Ámbito subjetivo del Estándar de intercambio automático de información financiera.	217
a) Instituciones financieras obligadas a reportar información.....	220
b) Residencia de las Instituciones financieras	227
c) Instituciones financieras no sujetas a la obligación de reportar	230
d) Cuentas sujetas a la obligación de reportar (Cuentas financieras reportables).	240
e) Cuentas financieras no sometidas al deber de reportar.....	246
f) Personas Reportables (la titularidad de la cuenta financiera)	248
B) Procedimiento de diligencia debida.	258
a) Cuentas preexistentes de personas físicas.....	260
b) Cuentas Nuevas de Personas Físicas.....	272
c) Cuentas Preexistentes de Entidad	277
d) Cuentas Nuevas de Entidad.....	283
C) Ámbito objetivo del nuevo Estándar de intercambio automático de información financiera.	287
D) Mecanismo de intercambio automático de información financiera.....	289
2.3.3 Valoración jurídica de la regulación contenida en las normas relativas al intercambio automático de información entre Administraciones tributarias.	298
Conclusiones al Capítulo II. Análisis normativo del intercambio internacional de información tributaria.....	309
Capítulo III. Los principios rectores del intercambio internacional de información tributaria.	311
1. La obligatoriedad del intercambio.	317
2. El principio de proporcionalidad.	328
3. El principio de reciprocidad.	334

4. El principio de subsidiariedad.	341
5. La Relevancia previsible de la información intercambiada.	345
6. Leyes y prácticas nacionales: la autonomía procedimental.	359
7. El secreto del contenido de las informaciones.	372
8. La cláusula de orden público.	379
9. Confidencialidad y uso de la información intercambiada.	382
Conclusiones al Capítulo III. Los principios rectores del intercambio internacional de información tributaria.	417
Capítulo IV. La injerencia del intercambio internacional de información tributaria en los derechos de los obligados tributarios.	419
1. El derecho a la intimidad personal y familiar y el intercambio internacional de información tributaria.	430
1.1 Deber de colaborar, derecho a la intimidad personal y familiar e intercambio de información.	433
1.2. La justificación de la intromisión por el intercambio internacional de información tributaria en el derecho a la intimidad personal y familiar.	443
A) La previsión legal de la intromisión.	443
B) La persecución de un fin legítimo.	446
C) La necesidad de la medida en una sociedad democrática (el test de proporcionalidad).	462
2. El derecho a la protección de datos de carácter personal y el intercambio internacional de información tributaria.	470
2.1. La legitimación del intercambio internacional de información tributaria desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal. Delimitación de la finalidad y fines adicionales.	480
2.2 La exigencia de que los datos intercambiados sean necesarios y no excesivos. La proporcionalidad del tratamiento.	497
2.3. El principio de transparencia y los derechos ARCO de los sujetos afectados.	505
2.4. Medidas de seguridad y conservación de los datos intercambiados.	513
3. La posición jurídica de los afectados en el intercambio internacional de información tributaria.	527
3.1 El reconocimiento del derecho de defensa en el intercambio internacional de información tributaria. La jurisprudencia del TJUE y el TEDH.	531
3.2 Los derechos de participación de los sujetos afectados por el intercambio internacional de información tributaria.	548
Conclusiones al Capítulo IV. La injerencia del intercambio internacional de información tributaria en los derechos de los obligados tributarios.	566
Conclusiones.	569

Normativa y Modelos normativos citados.	573
Jurisprudencia Citada.....	581
Doctrina Administrativa	585
Bibliografía	589

LISTADO DE ABREVIATURAS.

- AAC (también CAA en inglés), Acuerdo entre Autoridades Competentes (*Competent Authorities Agreement*).
- AEAT, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España).
- ASEAN, Asociación de Naciones del Sudeste Asiático.
- BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*.
- BICCIS, Base Imponible Común Consolidada para el Impuesto de Sociedades.
- BOE, Boletín Oficial del Estado.
- CARICOM, Comunidad del Caribe.
- CBC, *Country by Country Reporting*.
- CDFUE, Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01), Diario Oficial de la Comunidad Europea de 18 de diciembre de 2000.
- CDI, Convenio para evitar la Doble Imposición.
- CEDH, Convenio Europeo de Derechos Humanos (Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4.XI.1950).
- CFC, *Controlled Foreign Companies*.
- CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- CMCOCDE, Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE.
- CmEDH, Comisión Europea de Derechos Humanos.
- CMTIEA, Comentarios al Modelo de TIEA, *Tax Information Exchange Agreement* (Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria).
- CoE (también CdE, en español), *Council of Europe* (Consejo de Europa).
- CRS, *Common Reporting Standard (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)*.
- DAh (también STD en inglés), Directiva del Ahorro (Savings Tax Directive), Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- DCA, Directiva sobre Cooperación Administrativa (Directiva 2011/16/ue del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la legalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE).

- DCA II, Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.
- DCA III, Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.
- DCA IV, Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.
- DCA V, Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.
- DCA VI, Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.
- DOUE, Diario Oficial de la Unión Europea.
- DUDH, Declaración Universal de Derechos Humanos, Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948.
- ECI, Equipo Central de Información.
- ECR, Estándar Común de Reporte de la OCDE.
- EEE, Espacio Económico Europeo.
- EM, Estado Miembro.
- EEMM, Estados Miembros.
- EEUU, Estados Unidos de Norteamérica.
- ECOFIN, Consejo Económico y Financiero de la Unión Europea.
- FATCA, *Foreign Account Tax Compliance Act*.
- FFI (o IFE), *Foreign Financial Institution* (Institución Financiera Extranjera).
- FMI, Fondo Monetario Internacional.
- G-7, Grupo de los 7 (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido).
- G-8, Grupo de los 8 (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido y Rusia).

- G-20, Grupo de los 20 (Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Unión Europea, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía).
- GT29 (también WP29 en inglés), Grupo de Trabajo sobre el artículo 29 (*Working Party on Article 29*).
- HIRE, *Hiring Incentives to Restore Employment*.
- IASB, *International Accounting Standards Board*.
- IBFD, *International Bureau of Fiscal Documentation*.
- IEF, Instituto de Estudios Fiscales.
- IGA, *Inter Governmental Agreement*.
- IP, Impuesto sobre el Patrimonio.
- IRC, *Internal Revenue Code* (EEUU).
- IRPF, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IRS, *Internal Revenue Service* (EEUU).
- IS, Impuesto de Sociedades.
- ITPyAJD, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- IVA, Impuesto sobre el Valor Añadido.
- LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- MC, Modelo de Convenio (Model Convention en Inglés).
- MCAA (también AMAC en español), *Multilateral Competent Authorities Agreement* (Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014).
- MCEEUU, Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de los Estados Unidos de Norteamérica (United States Model Income Tax Convention).
- MCOCDE, Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE).
- MCONU, Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and developing countries, Naciones Unidas, Nueva York, 2001).

- MTIEA (también MAII en español), Modelo de TIEA, *Tax Information Exchange Agreement* (Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria).
- NN UU, Naciones Unidas.
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- OECE, Organización Europea para la Cooperación Económica.
- ONU, Organización de Naciones Unidas.
- PIB, Producto Interior Bruto.
- RD, Real Decreto.
- RGAT, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- SAARC, *South Asian Asociation for Regional Cooperation* (Asociación del Sur de Asia para la Cooperación Regional).
- SEPD, Supervisor Europeo de Protección de Datos.
- SMF, *Standard Magnetic Format*.
- STF, *Standard Transmission Format*.
- TDEH, Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- TFUE, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- TIEA, *Tax Information Exchange Agreement* (Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria).
- TJCE, Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
- TJUE, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- TUE, Tratado de la Unión Europea.
- UBS, Union Bank of Switzerland.
- UE, Unión Europea.
- UNCTAD, *United Nations Conference on Trade and Development*.
- USD, Dólares estadounidenses.

OBJETO DE LA TESIS.

El presente trabajo tiene como objeto el estudio del intercambio internacional de información tributaria, una institución jurídica que, en los últimos años, se ha convertido en pieza clave para asegurar la eficacia de los sistemas tributarios nacionales. Esta herramienta tiene la difícil tarea de garantizar la correcta aplicación de los sistemas tributarios nacionales en un ámbito transnacional, como el presente en el entorno globalizado actual. La misma tiene como objetivo aliviar la tensión entre el proceso de globalización experimentado en las últimas décadas y el diseño de tales sistemas tributarios, basados en el concepto de residencia y en la soberanía de cada uno de los Estados.

Estos sistemas han sido diseñados de forma que la carga de gestión de las obligaciones tributarias descansa casi por entero en los propios obligados tributarios, que tienen el deber de determinar sus obligaciones, cuantificarlas y finalmente, ingresarlas a la Hacienda Pública. La función de la Administración tributaria consiste en la verificación del correcto cumplimiento de estas obligaciones por parte de los sujetos obligados a ello, desarrollando una labor de comprobación e investigación. Para ello, esta Administración requiere de una ingente cantidad de datos, que le permitan constatar que lo declarado por un individuo se ajusta a la realidad. Con el objetivo de recabar esta gran cantidad de datos, dicha Administración impone toda una serie de deberes de suministro de información a los sujetos que participan en el tráfico económico, los cuales deben comunicar todo tipo de informaciones con relevancia para la aplicación de los tributos.

No obstante, el irreversible proceso de globalización experimentado en los últimos años ha permitido que los operadores económicos diversifiquen sus actividades en diferentes Estados. El desarrollo de las tecnologías de transporte o telecomunicaciones, y la liberalización de los mercados, ha dotado a estos operadores de una movilidad geográfica de la que nunca antes habían gozado. La labor de comprobación e investigación de la Administración se torna así mucho más difícil, pues la misma no tiene capacidad de obtener información acerca de actividades desarrolladas más allá de su ámbito territorial de competencias.

En este contexto, el intercambio internacional de información tributaria puede satisfacer la necesidad creciente de información que acucia a las diferentes Administraciones tributarias, permitiendo que las mismas obtengan los datos necesarios para el desarrollo de sus tareas aun cuando los mismos se encuentran más allá de sus fronteras. De este modo, en los últimos años diversas iniciativas a nivel internacional –protagonizadas por la OCDE, la UE o EEUU- han apostado por potenciar el intercambio de información entre Administraciones fiscales, con el objetivo de garantizar un suministro fiable de datos con relevancia tributaria.

En consecuencia, a lo largo de las últimas dos décadas hemos asistido a un rápido desarrollo de esta herramienta, con el objetivo de ampliar al máximo posible su eficacia. De este modo, los instrumentos existentes, centrados en la modalidad de intercambio

previo requerimiento, han sido modificados para permitir la comunicación de categorías más amplias de datos, así como eliminar cualquier posible traba a la solicitud y suministro de información. Además de ello, han aparecido nuevos instrumentos que implementan un novedoso mecanismo de intercambio automático de información entre Administraciones tributarias, con la finalidad de garantizar una comunicación rutinaria que haga más fácil la labor de gestión de dichas Administraciones.

El notable desarrollo experimentado por el intercambio internacional de información tributaria responde, como ha sido apuntado, a las importantes funciones encomendadas a esta herramienta. En primer lugar, la misma tiene el objetivo primordial de permitir la correcta gestión de las obligaciones tributarias en un entorno globalizado, convirtiéndose en un elemento clave para la pervivencia de los sistemas fiscales tal y como los conocemos. Además, este instrumento puede ser enormemente útil en la persecución de conductas infractoras, tales como la evasión o el fraude fiscales, así como de figuras delictivas estrechamente relacionadas con las obligaciones tributarias – como el delito fiscal o el blanqueo de capitales-.

Asimismo, el intercambio puede ser utilizado para combatir redes de crimen organizado internacional, a través del seguimiento de los ingresos generados con su actividad delictiva en diversas jurisdicciones. Finalmente, esta herramienta puede cumplir con una función de protección de los obligados tributarios que operan en varios Estados al mismo tiempo, permitiendo a las diversas Administraciones conocer su actividad real y evitando situaciones en las que dichos obligados sean tratados de forma más gravosa de la que deberían.

El primer objetivo de este proyecto, en consecuencia, es el de analizar la configuración actual de los instrumentos normativos que reconocen el intercambio internacional de información tributaria, con el objetivo de determinar si su diseño es el adecuado para el cumplimiento de las funciones encomendadas.

Por otro lado, durante estos años ha ido desarrollándose, en relación con el intercambio de información, todo un catálogo de principios y límites, aplicables a la actividad de la Administración en este ámbito, y que actúan como una garantía frente a cualquier uso abusivo de esta herramienta. Estos principios se convierten, así, en el principal elemento de protección de las Administraciones implicadas en el intercambio, así como de los sujetos afectados por este instrumento. Los mismos se han convertido en una guía de la actuación de tales Administraciones, configurándose como un canon de legitimidad sobre el proceder de las Autoridades públicas.

El segundo objetivo de este trabajo, por tanto, es el de analizar cómo los instrumentos normativos dedicados al intercambio internacional de información tributaria cumplen con los estándares relativos a esta herramienta, examinando las garantías que ofrecen a todos los sujetos involucrados en dicho intercambio, tanto aquellas Administraciones llamadas a solicitar y ceder datos con trascendencia tributaria, como aquellos individuos afectados por este intercambio de información.

Por último, considero necesario realizar un análisis crítico acerca de la injerencia que el intercambio internacional de información tributaria puede suponer sobre los derechos fundamentales de los sujetos afectados. La utilización de esta herramienta supone el tráfico transfronterizo de información especialmente protegida, la información con relevancia tributaria, la cual tiene además como destino otras jurisdicciones distintas a aquella en la que fue obtenida. Ello como es evidente supone una injerencia en diversos derechos fundamentales, agravada por la tendencia observable en los últimos años, la cual revela un aumento de los datos intercambiados, así como de los sujetos afectados por intercambios.

Este proyecto pretende, en consecuencia, realizar un estudio acerca de la compatibilidad del intercambio internacional con el derecho a la intimidad personal y familiar, a la protección de datos de carácter personal o el derecho de defensa de los sujetos afectados por dicho intercambio. El tercer objetivo del trabajo es el de analizar cómo puede afectar el intercambio internacional de información tributaria a cada uno de estos derechos, así como las medidas de protección de los mismos presentes en los instrumentos que reconocen dicho intercambio.

El objetivo final de este trabajo, por tanto, es el de realizar un examen de legitimidad de la herramienta de intercambio internacional de información tributaria, desde una triple perspectiva. Por un lado, se analiza la idoneidad del diseño actual de los instrumentos jurídicos que reconocen el intercambio internacional de información tributaria para cumplir con las funciones que le han sido encomendadas. Por otro lado, se procede al examen de las medidas de protección reconocidas por tales instrumentos a los sujetos implicados en el intercambio, Administraciones y obligados tributarios. Finalmente, se pone el foco sobre la injerencia que la utilización de esta herramienta supone sobre los derechos fundamentales de los obligados tributarios, con la finalidad de discernir si la misma está justificada, resulta proporcionada y cuenta con medios para remediar cualquier posible vulneración de tales derechos.

De este modo, la legitimidad del intercambio internacional de información tributaria requiere la articulación de un mecanismo de transferencia de dicha información respetuoso con los derechos y garantías de los sujetos afectados, capaz de prevenir cualquier abuso por parte de las Autoridades implicadas. Este análisis de legitimidad tiene asimismo la finalidad de examinar la adecuación de los instrumentos normativos seleccionados al cumplimiento de las tareas encomendadas al intercambio de información entre Administraciones tributarias, pues únicamente a través de la protección del interés público es posible justificar la injerencia que esta herramienta puede suponer en los derechos e intereses de los sujetos afectados.

Para ello, este proyecto tomará en consideración los instrumentos más relevantes dedicados a la implementación de las tres modalidades de intercambio que se consideran pueden tener una incidencia directa en los derechos fundamentales señalados; el intercambio previo requerimiento, el intercambio espontáneo y el intercambio automático de información tributaria o financiera. Se excluyen, de esta

manera, otras modalidades de intercambio que, pese a contar con reconocimiento en el plano internacional, se apartan del objeto de estudio delimitado.

Así, por un lado no son objeto de examen en este trabajo aquellas formas de cooperación fiscal internacional que, pese a incluir un intercambio o puesta en común de información y datos en poder de las Administraciones tributarias, tienen un ámbito de aplicación y una finalidad diferentes al intercambio internacional de información tributaria, o cuyo objeto va más allá de dicho intercambio. De esta manera, queda fuera del objeto de estudio de este trabajo la asistencia mutua en la recaudación, en tanto en cuanto la finalidad perseguida por la misma se aleja de los objetivos y funciones encomendadas al intercambio de información tributaria.

En este sentido, se excluyen también del ámbito de este trabajo otras dos formas de cooperación como son la presencia de funcionarios en inspecciones en el extranjero, así como las inspecciones conjuntas, procedimientos de cooperación que, como es evidente, tienen un ámbito más amplio que el concerniente al intercambio de información tributaria en sentido estricto, así como un cauce procedimental diferente.

Asimismo, se ven excluidas de este proyecto de doctorado aquellas modalidades de intercambio que no guardan relación alguna con hechos imponible determinandos, obligaciones tributarias concretas u obligados tributarios específicos, en tanto en cuanto la afectación de los derechos fundamentales apuntados resulta altamente improbable – cuando no inexistente-. No son objeto de análisis, de esta manera, los intercambios sectoriales, o intercambios de buenas prácticas, realizados entre funcionarios de diversas Administraciones con el objetivo de mejorar su cooperación o actuaciones en el ámbito doméstico. Pese a que las mismas implican, de un modo u otro, una puesta en común de datos en poder de la Administración tributaria, considero que su ámbito se aleja del objeto de estudio de este proyecto, centrado en el intercambio de información como herramienta para la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios.

Queda también excluido del ámbito de estudio de este trabajo el intercambio del informe país por país derivado de la acción 13 de BEPS. El mismo supone el suministro y recepción de diversos informes relativos a la actividad de empresas en diferentes países, indicando, entre otros datos, los activos que tales empresas poseen en una u otra jurisdicción, su número de empleados, las obligaciones tributarias satisfechas, etc. Si bien estos informes son intercambiados de manera rutinaria entre las Administraciones que los obtienen, el propio ámbito de aplicación de la norma excluye la utilización contenida en el mismo en procedimientos tributarios de cualquier tipo. Además, esta modalidad de intercambio únicamente tiene como sujetos titulares de la información intercambiada a personas jurídicas, por lo que resulta muy difícil apreciar la injerencia que el mismo puede suponer en dos de los derechos fundamentales que han sido seleccionados para este trabajo, el derecho al respeto a la vida privada y familiar y el derecho a la protección de datos de carácter personal. Consecuentemente, el análisis de legitimidad de esta modalidad de intercambio, desde la perspectiva de su intromisión en los derechos fundamentales de los sujetos afectados, simplemente, carecería de sentido.

Finalmente, tampoco será objeto de análisis en este proyecto la nueva obligación de suministro e intercambio establecida por la Directiva (UE) 2018/822. Esta norma prevé el suministro de información a la Administración tributaria relativa a cualquier esquema de planificación fiscal que tenga un componente transfronterizo, y pueda afectar a los intereses de diferentes Estados de la UE, para su posterior intercambio. No obstante, la misma implica la creación de un Directorio central, gestionado por un tercero como es la Comisión Europea, el cual tiene además un acceso limitado a dicha información. Este mecanismo de intercambio, por tanto, se aleja del examen de las diferentes modalidades planteadas en este trabajo, y queda excluido de su ámbito de estudio.

METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA.

El principal objetivo de este proyecto de tesis doctoral es la realización de un análisis de legitimidad de la herramienta de intercambio internacional de información tributaria. Esta herramienta ha adoptado, en los últimos años, un rol central en la gestión tributaria transfronteriza. En un contexto globalizado, en el que la actividad económica, cada vez más, traspasa las fronteras de los Estados, la capacidad de las Administraciones de captar datos con trascendencia tributaria desde otras jurisdicciones resulta fundamental. Así, esta herramienta de intercambio ha experimentado un gran desarrollo, y su utilización en el ámbito internacional es cada vez más intensa. No obstante, este desarrollo no ha venido acompañado de la creación de un mecanismo de protección adecuado para los sujetos afectados. De esta manera, este trabajo pretende la realización del citado examen de legitimidad de la herramienta, centrado en tres aspectos concretos.

En primer lugar, este trabajo procede al examen de la normativa dedicada al intercambio internacional de información tributaria existente en el ámbito internacional, con la finalidad de determinar si su diseño es adecuado para el correcto desempeño de las funciones encomendadas a esta herramienta.

En segundo lugar, este trabajo tiene la intención de fijar un catálogo de principios y límites aplicables en la utilización de esta herramienta, encaminados a gobernar la realización del intercambio, así como proteger a los sujetos implicados en dicho intercambio, tanto aquellas Autoridades o Administraciones involucradas en la solicitud o cesión de datos como aquellos individuos afectados, los titulares de la información intercambiada o los sujetos en posesión de dicha información.

Por último, este trabajo tiene como objetivo el examen de la injerencia que el uso de esta herramienta puede tener en los derechos fundamentales de los sujetos afectados, y en concreto en el derecho al respeto a la vida privada y familiar, el derecho a la protección de datos de carácter personal y el derecho de defensa. Este estudio, se completará, además, con diversas propuestas encaminadas a aliviar la tensión derivada de la posible colisión entre el efectivo disfrute de estos derechos y la utilización de la herramienta de intercambio, garantizando una mejor protección de los derechos e intereses de aquellos sujetos afectados.

Consecuentemente, tanto el método de trabajo escogido como la estructura definida para este proyecto están enfocados a la mejor consecución de estos objetivos, con la finalidad última de realizar el pretendido análisis de legitimidad de la herramienta de intercambio internacional de información tributaria. Este trabajo parte del análisis y examen del objeto de estudio jurídico fundamental, la norma, y en concreto en este caso, aquellos instrumentos normativos presentes en el ámbito internacional y dedicados al reconocimiento e implementación del intercambio internacional de información tributaria.

Dicho examen persigue la finalidad de determinar en qué medida las disposiciones contenidas en tales instrumentos son adecuadas para lograr los objetivos señalados, y

con qué intensidad inciden en la esfera de derechos e intereses de los sujetos afectados. En este sentido, y fruto del espíritu crítico que debe presidir todo proyecto de doctorado, es objeto de estudio el derecho que *es*, aquel que existe en la actualidad, si bien también se realizan a lo largo del trabajo diversos apuntes relativos al derecho que *debe ser*, con propuestas para la mejora del mecanismo de intercambio de información y la mejor protección de los derechos e intereses de cualesquiera sujetos afectados por el mismo.

Este estudio de la normativa se complementa con el examen de las principales resoluciones judiciales en la materia, especialmente aquellas emanadas de Tribunales de ámbito supranacional y con competencias para la protección de derechos fundamentales. Finalmente, el trabajo toma en consideración las principales corrientes doctrinales en la materia, con el objetivo de adoptar una postura crítica que enriquezca el debate existente en este ámbito.

El presente trabajo se divide en cuatro Capítulos diferentes, cada uno de ellos dedicado al estudio de las diversas cuestiones planteadas en el examen de legitimidad del intercambio internacional de información tributaria.

El primer Capítulo comprende la definición del concepto de “Intercambio internacional de información tributaria” atendiendo a las principales corrientes doctrinales en este ámbito, y con el objetivo de delimitar el ámbito de aplicación de aquellas normas, principios y límites que serán objeto de estudio más adelante en el propio trabajo.

Asimismo, este Capítulo realiza un análisis del desarrollo histórico del intercambio de información entre Administraciones tributarias, con la finalidad de tomar conciencia del enorme desarrollo de esta herramienta en los últimos años. Además, este análisis permite constatar cómo las innovaciones normativas en este ámbito han estado centradas en la consecución de una herramienta más ágil y eficaz, pero no en la construcción de un mecanismo de protección adecuado para los sujetos afectados.

Finalmente, el primer Capítulo establece las funciones encomendadas al intercambio internacional de información tributaria, condición necesaria para la realización del análisis de legitimidad pretendido, pues la injerencia que supone el intercambio internacional de información tributaria en los derechos de los sujetos afectados únicamente puede verse justificada por la capacidad de esta herramienta de satisfacer los objetivos señalados.

El segundo Capítulo se centra en el examen de la normativa relativa al intercambio de información entre Administraciones tributarias, con el objetivo de discernir si el diseño actual de los instrumentos dedicados a dicho intercambio es el correcto para cumplir correctamente con las funciones establecidas. En este Capítulo son analizados los diferentes tipos y modalidades de intercambio de información existentes, señalando sus fortalezas y debilidades a la hora de desempeñar tales funciones.

El objeto de estudio de este Capítulo lo constituyen, por un lado, aquellas normas pertenecientes al así llamado “viejo estándar”, o “estándar previo requerimiento”; los

modelos OCDE, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal y la Directiva 2011/16/ue. Por otro lado, también son analizados aquellos instrumentos que componen el “nuevo estándar” o “estándar automático”; el Estándar Común de Reporte de la OCDE, la normativa estadounidense FATCA y la Directiva 2014/107/ue.

El examen de todos estos instrumentos permite conocer la mecánica del intercambio bajo cada una de las diferentes modalidades existentes –intercambio previo requerimiento, intercambio espontáneo, intercambio automático–, y realizar una valoración jurídica de cada una de ellas, y su capacidad de cumplir con las funciones encomendadas a este instrumento.

El tercer Capítulo comprende la elaboración y fijación de un catálogo de principios y límites aplicables al intercambio de información entre Administraciones tributarias. Estos principios y límites actúan como una guía para la actuación de las Autoridades implicadas en dicho intercambio, y garantizan la protección de los intereses de todos los sujetos involucrados o afectados. Los mismos tienen por tanto la finalidad de prevenir cualquier uso abusivo de esta herramienta. Tales principios se extraen del análisis de los modelos y normas anteriormente citados, así como las diversas construcciones doctrinales al respecto.

El cuarto y último Capítulo de este trabajo está dedicado al estudio de la interferencia que puede suponer la utilización del intercambio de información en los derechos fundamentales de los sujetos afectados. En concreto, son objeto de análisis el derecho al respeto a la vida privada y familiar, el derecho a la protección de datos de carácter personal y el derecho a la defensa. Este análisis parte del reconocimiento de estos derechos en los catálogos internacionales, tales como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Convenio Europeo de Derechos Humanos o la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Este Capítulo analiza también las principales resoluciones emitidas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en las que se conectan estos derechos con la utilización del intercambio internacional de información tributaria. Asimismo, son objeto de estudio las aportaciones doctrinales más relevantes en la materia, con el objetivo de construir un sistema de protección de los sujetos afectados por la utilización de esta herramienta, elaborando diversas propuestas para la efectiva salvaguarda de estos derechos fundamentales.

CAPÍTULO I. EL DESARROLLO DEL
INTERCAMBIO INTERNACIONAL
DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.
CONCEPTO Y FUNCIONES.

Capítulo I. El desarrollo normativo del intercambio internacional de información tributaria.

En los últimos años hemos presenciado la toma de protagonismo, a nivel global, de una herramienta de cooperación fiscal internacional como es el intercambio de información entre Administraciones tributarias. Esta herramienta ha experimentado una notable evolución, impulsada por la acción de diversos actores internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Unión Europea (UE) o Estados Unidos (EEUU). Estos actores han apostado por el desarrollo de esta herramienta en un contexto globalizado en el que el cumplimiento de las tareas encomendadas a las Administraciones tributarias ha resultado cada vez más difícil.

Así, la evolución del intercambio, desde su concepción como instrumento al servicio de la lucha contra el fraude, hasta su caracterización actual, como herramienta indispensable para la correcta gestión de las obligaciones tributarias, ha venido marcada por la elaboración de modelos normativos y reglas de carácter supranacional encaminadas a asegurar un canal de información seguro y eficaz entre las Autoridades de los diferentes Estados.

Este Capítulo estará dedicado, en consecuencia, a analizar el desarrollo de esta herramienta en los últimos años, como respuesta a los fenómenos de globalización surgidos desde finales del Siglo XX, hasta su configuración actual. Además de ello, el apartado 2 pondrá el foco sobre el concepto de intercambio internacional de información tributaria, marcando la línea divisoria con otras herramientas presentes en el ámbito internacional. Finalmente, el apartado 3 comprenderá el análisis de las funciones encomendadas a esta herramienta, con el objetivo de determinar, en Capítulos posteriores, si el diseño de la normativa dedicada a la implementación y regulación del intercambio de información entre Administraciones tributarias, resulta adecuada para cumplir satisfactoriamente con las finalidades perseguidas por la utilización esta herramienta.

1. La toma de protagonismo del intercambio de información tributaria.

El desarrollo actual de la figura del Intercambio de Información fiscal constituye la principal respuesta de diversos actores internacionales –principalmente el G-7/G-8¹, G-20, la OCDE, y los diferentes Estados- frente a un grave problema como es la evasión fiscal y la fuga de capitales hacia paraísos fiscales o centros financieros *off shore*². Hoy

¹ La composición de este grupo de Estados con las economías más potentes a nivel global ha variado con los años, incluyendo o excluyendo a determinados Estados de sus reuniones en función de la situación política y diplomática; el último ejemplo de esta situación fue la exclusión de Rusia tras la crisis de Ucrania y la anexión de Crimea con la oposición del resto de integrantes.

² Vid., en este sentido: CALDERÓN CARRERO, cuando afirma que “las tensiones a las que somete la globalización económica a los Estados han terminado provocando el surgimiento de un nuevo espíritu de cooperación fiscal internacional cuya pieza clave es el intercambio de información entre Administraciones tributarias”; en CALDERÓN CARRERO, J.M., “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, IEF, Doc. n. 16/01, Madrid, 2001, p. 5.

en día, y fruto de ciertas condiciones que serán analizadas en este apartado, es relativamente fácil el traslado de bienes, servicios o capitales a jurisdicciones distintas de la del Estado de residencia, así como la localización artificiosa de activos en áreas calificadas como “paraísos fiscales” o “áreas de baja tributación”, para escapar al control de las autoridades tributarias.

No en balde, el término paraíso fiscal es una mala traducción del término anglosajón “*tax haven*”, cuyo significado literal sería “refugio” fiscal y no “paraíso”³. En este sentido, el término “refugio” encaja mucho mejor que “paraíso” dentro del concepto que se quiere definir. Los obligados tributarios utilizan estos Estados o áreas *off shore* como un lugar seguro en el que situar sus activos, fuera del radio de acción de las Administraciones tributarias de otros Estados. Gracias a las condiciones de opacidad garantizadas por estos refugios, tales obligados pueden confiar en que dichos activos estarán seguros y serán invulnerables al control de las Autoridades.

Ello, como es obvio, genera un importante problema de gestión tributaria, al no poder comprobar correctamente la Administración la situación económica *real* de los administrados, a la vez que genera una importante pérdida recaudatoria a las arcas públicas. Para determinar la obligación tributaria correspondiente a un contribuyente dado, la Administración tributaria debe contar con toda la información relativa a su actividad y situación económica. En un contexto doméstico, dicha Administración obtiene tal información mediante la exigencia del cumplimiento de los deberes de colaboración que vinculan a todos los ciudadanos y a través del ejercicio de las facultades y competencias que le han sido legalmente reconocidas.

Sin embargo, cuando esa información se encuentra en otras jurisdicciones, la misma se sitúa fuera del alcance de la Administración tributaria, que no puede ejercer dichas competencias más allá de las fronteras de su Estado. En este ámbito, la colaboración con las Administraciones de otras jurisdicciones resulta crucial, pues las mismas sí tienen la potestad de exigir o recopilar tal información en su jurisdicción y allí donde la anterior Administración no puede llegar.

En este contexto, el intercambio internacional de información tributaria ha adquirido un rol fundamental por su capacidad para combatir un problema de naturaleza global. En la actualidad, el intercambio se constituye no ya únicamente como una medida antievasión o antifraude⁴, sino como una herramienta indispensable de gestión tributaria en un contexto transnacional⁵. La misma permite las Administraciones tributarias obtener toda

³ *Heaven* (paraíso), en inglés, en vez de *Haven* (refugio).

⁴ Antigua concepción de esta herramienta, como apuntan BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations”, en *EC Tax Review*, nº 2016-5-6, IBFD, Ámsterdam, 2016, p. 340.

⁵ Así lo entienden, entre muchos otros, MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, en *Quincena Fiscal*, núm.12/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016, p. 1; DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure” en *Intertax*, Volumen 45, Issue 6 y 7, Kluwer Law International, Holanda, 2017, p. 449; o MACHANCOSÉS GARCÍA, E., *El intercambio de información entre Administraciones en*

aquella información necesaria para el desarrollo de sus tareas, pero a la que no pueden acceder por encontrarse más allá de su ámbito geográfico de competencias. De este modo, gracias a la colaboración y al intercambio de información con otras Administraciones, es posible conformar una panorámica completa de la situación económica de contribuyentes y obligados tributarios, con independencia del lugar en el que dicha información se encuentre.

En este sentido, el intercambio ayuda a combatir aquellos resquicios presentes en los sistemas fiscales nacionales que permiten trasladar activos a otras jurisdicciones –y en especial a paraísos fiscales- y las consecuencias derivadas de dicho traslado, tales como la doble no imposición, la evasión o el fraude fiscales y la fuga de capitales⁶. A través del intercambio de información, en consecuencia, se trata de erradicar la posibilidad que tienen ciertos obligados tributarios de eludir sus obligaciones fiscales mediante la localización de sus activos en otras jurisdicciones, aumentando las posibilidades de control, comprobación e inspección sobre ellos.

Este intercambio pretende así dar solución a un problema complejo, que presenta una consecuencia práctica fundamental: la pérdida de ingresos fiscales por parte de los Estados derivada de la movilidad de activos a nivel global. Aunque a esta consecuencia se unen otras de índole menos pragmática –por ejemplo la pérdida de confianza de los ciudadanos en el sistema impositivo-, en mi opinión es la reducción en la recaudación final la que ha motivado el desarrollo actual y la importancia adquirida por el intercambio de información, que se ha convertido en una herramienta de gestión indispensable para cualquier Administración.

La capacidad del intercambio de información para contrarrestar la fuga de capitales y la evasión y el fraude fiscales de carácter transnacional ha propiciado su toma de protagonismo en los últimos años y a raíz de diversas iniciativas del G-7/G-8 y la OCDE, que pusieron el foco sobre el problema de los paraísos fiscales⁷. Aunque es cierto que no hay una cifra oficial acerca del volumen de negocio y la evasión fiscal que se produce a través de los paraísos fiscales y centros *off shore*, sí existen ciertas estimaciones sobre su impacto en la economía global desde hace algunos años. En 2004 se calculó que los paraísos fiscales, con menos del 1% de la población mundial, acumulaban un 2,3% del PIB mundial, con una tasa promedio de crecimiento anual, entre 1982 y 1999, del 3,3%, cuando la media a nivel mundial fue del 1,4%⁸. Algo más

materia tributaria, Evolución, instrumentos y estándares de intercambio de información, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 19.

⁶ ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J.L., “The fight against tax heavens and tax evasion, Progress since the London G20 summit and the challenges ahead”, Opex, Observatorio de Política Exterior, Documento de trabajo 59/2011, p. 16.

⁷ El punto de partida a esta promoción del intercambio por parte del G-7 y la OCDE se sitúa en el proyecto OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, OCDE Publishing, París, 1998, al que siguieron diversos informes de seguimiento en los años siguientes y dentro de los cuales se señaló al intercambio de información como el instrumento clave en la lucha contra los paraísos fiscales.

⁸ HINES, J. R., “Do Tax Havens Flourish?”, Working Paper N° 921, Stephen M. Ross School of Business, University of Michigan, Octubre 2004.

cerca en el tiempo, en 2010, se estima que entre 21 y 35 trillones de dólares (USD) fueron invertidos a través de estas jurisdicciones⁹.

Además, los cálculos acerca del volumen total de evasión fiscal, esto es, impuestos no pagados en las diferentes jurisdicciones, eleva la cifra a 3.1 trillones de dólares (USD), lo que supone un 5.1% del PIB mundial¹⁰. Por último, uno de los estudios más recientes en la materia ha sido elaborado por la UNCTAD¹¹, con resultados que dan una idea de la magnitud del problema. Este informe señala que hoy en día el 30% de las inversiones internacionales se conducen a través de “Estados intermedios” antes de llegar a su destino como activos productivos. Como ejemplo destacan a las Islas Vírgenes Británicas, que en 2012 recibieron una inversión extranjera de 65 billones de dólares (USD), 3 billones más que Reino Unido, cuando este último tiene una economía 3.000 veces más grande. El resultado de este tipo de prácticas ha sido estimado en el informe como una pérdida total anual de ingresos por parte de los Estados desarrollados de 100 billones de dólares (USD), un tercio de los ingresos totales de no existir la deslocalización de activos y beneficios¹².

Esta disminución ha sido más significativa debido a la grave crisis financiera vivida en los últimos años¹³, que ha supuesto la recesión para un gran número de Estados. Esta crisis se tradujo en una fuerte disminución de la obtención de ingresos por parte de las Administraciones estatales, que buscaron nuevas formas de aumentar su recaudación¹⁴. En relación a los paraísos fiscales y como comenté anteriormente, la pérdida de recaudación estaría aparejada posibilidad de los contribuyentes de deslocalizar sus activos hacia áreas de nula o baja tributación, eludiendo la acción del fisco. Dicha deslocalización es posible gracias a la combinación de dos factores clave: la globalización económica y el diseño de los sistemas tributarios “tradicionales”.

1.1 La tensión entre Administraciones nacionales y contribuyentes globales.

La globalización económica y financiera es el factor más relevante en el proceso de deslocalización de activos hacia jurisdicciones extranjeras, con el objetivo de lograr una

⁹ HENRY, J. S., “The price of offshore revisited, new estimates for missing global private wealth, income, inequality and lost taxes”, en Tax Justice Network, Julio 2012, p. 5.

¹⁰ The Tax Justice Network, “The cost of tax abuse, a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide”, Noviembre 2011.

¹¹ UNCTAD, “The fiscal role of multinational enterprises: towards guidelines for Coherent International Tax and Investment Policies”, Working Paper, 3 de marzo de 2015, p. 18.

¹² UNCTAD, “The fiscal role of multinational enterprises...”, op. cit., p. 34. Algunas cifras más pueden encontrarse en SHAXSON, N., *Las islas del tesoro, los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, Fondo de Cultura Económica, Argentina, 2014, pp. 63 y ss.

¹³ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el Intercambio Automático de Información”, en *Quincena Fiscal* 15-16, Septiembre I-II, pp. 21-54, 2013, pp. 22-23. MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 1, apunta a la crisis financiera como uno de los factores que ha motivado el aumento de la cooperación fiscal internacional en los últimos años.

¹⁴ MACHANCOS GARCÍA, E., *El intercambio de información entre Administraciones...*, op. cit., p. 19 señala a la crisis económica iniciada en 2007 como un factor clave en el desarrollo de esta herramienta de intercambio internacional de información tributaria.

carga fiscal menor¹⁵. Desde los años 70 y hasta el presente, la economía ha experimentado un proceso de internacionalización sin precedentes¹⁶. Este proceso tiene su origen, en primer lugar, en el desarrollo de las comunicaciones y los medios de transporte. Dicho desarrollo permite una mayor interconexión entre Estados, acortando o directamente eliminando las distancias entre puntos del globo alejados geográficamente¹⁷.

No obstante, el desarrollo tecnológico no es la única razón que explica el fenómeno globalizador. A este desarrollo se ha unido toda una serie de modificaciones en el plano jurídico igualmente necesarias. Así, la supresión de los controles estatales a la circulación de bienes, servicios y capitales ha jugado un papel fundamental¹⁸. La misma ha permitido dar el paso desde economías compartimentales – confinadas dentro de los Estados y con un plano internacional prácticamente irrelevante- a una economía global¹⁹. En este contexto, la economía ha sufrido una importante transformación. En los años posteriores a la Segunda Guerra Mundial los Estados eran capaces de gestionar autónomamente sus economías, pues los intercambios internacionales se encontraban sometidos a su control. Hoy en día, el desmantelamiento de todos esos sistemas de control ha dado paso a una economía globalizada, donde el peso de los Estados se ha visto reducido de manera significativa²⁰.

Este proceso de globalización ha podido tener un efecto positivo sobre el crecimiento económico en las últimas décadas, tanto a nivel global como regional. De hecho, la OCDE considera este proceso como la fuerza más poderosa tras dicho crecimiento y la mejora de los estándares de vida²¹. La globalización eliminaría así muchas ineficiencias en el plano económico; situando el capital allí donde los beneficios son más altos, disciplinando la gestión empresarial para responder a la competencia venida de otros Estados y aumentando la capacidad de gestionar los riesgos empresariales²². Así, la globalización económica habría motivado el crecimiento de los mercados financieros y

¹⁵ No en vano numerosos autores señalan a este proceso como la causa del aumento de la evasión y fuga de capitales a paraísos fiscales. Vid., en este sentido las consideraciones de la OCDE en su informe *Harmful Tax Competition...*, p. 14. También CALDERÓN CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, ed. Estudios Financieros, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 25; CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal” en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, Sept.-Oct. De 2005, n. 825, p. 175.

¹⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 25.

¹⁷ ROMERO FLOR, L. M., “Las diferentes etapas normativas del Intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, en GARCÍA PRATS, F., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 297-320, IEF, Madrid, 2014, p. 297-298.

¹⁸ ROMERO FLOR, L. M., “Las diferentes etapas normativas del Intercambio de información...”, op. cit., pp. 297-289.

¹⁹ HDEZ VIGUERAS, J., *Los paraísos fiscales*, Ed. Akal, Madrid, 2005, pp. 19-20.

²⁰ HDEZ VIGUERAS, J., *Los paraísos fiscales*, op. cit., pp. 21-23.

²¹ OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, op. cit., p. 13. FITZGERALD, V., “Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital”, en *Revista de la CEPAL*, Agosto 2002, p. 67.

²² GIL SORIANO, A. “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The US Foreign Account Tax Compliance Act as an inflection point”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2013, p. 43.

la reforma de los esquemas fiscales para reducir las barreras a la inversión y adaptarlos a las nuevas circunstancias²³ –no obstante y como señalaré más adelante en este Capítulo, tal adaptación ha sido, como poco, insuficiente-.

Sin embargo, una movilidad prácticamente total de ciertos activos a nivel global puede tener otras consecuencias. Este fenómeno puede apreciarse con gran claridad en el proceso de determinación de la base imponible de las empresas, donde es más complicado precisar el origen de sus rentas²⁴. Mientras dichas empresas –y en general, los contribuyentes- pueden moverse libremente por el globo, aquellas agencias tributarias encargadas de su control se ven a menudo limitadas territorialmente²⁵, lo que dificulta –o incluso imposibilita- ese control. Así, las autoridades tributarias únicamente pueden monitorizar parte de las actividades realizadas por aquellos contribuyentes que operan a nivel global²⁶, con la incertidumbre acerca de las actividades reales desarrolladas por los mismos. El fenómeno de la globalización permite, por así decirlo, que las empresas estén presentes en todas partes y en ninguna al mismo tiempo. Ello evidentemente supone un problema a la hora de realizar un control efectivo sobre las mismas, especialmente a la hora de fiscalizar y gravar sus actividades.

Nos encontramos aquí ante un problema de gestión tributaria grave, pues controladores y controlados operan en dos planos diferentes (nacional/mundial), que permiten a los segundos escapar de la vigilancia de los primeros. Ello es así porque al operar en varios Estados al mismo tiempo, la información relativa a sus actividades económicas se encuentra diseminada entre todos ellos. De este modo, para conseguir construir una imagen completa de la situación económica del contribuyente y determinar su carga tributaria, las Administraciones deben reunir toda esa información dispersa. La forma de conseguirlo sería la colocación de ambos al mismo nivel, esto es, la internacionalización de las autoridades fiscales de tal modo que puedan fiscalizar las actividades de sus contribuyentes más allá de sus propias fronteras.

Este problema ha venido agravado, en los últimos años, por el desarrollo de la economía digital. La evolución de las tecnologías de la información y la comunicación permite, hoy en día, la prestación de servicios en un contexto digital, sin que sea necesaria la presencia física del prestador en la jurisdicción donde dichos servicios se prestan. Así, entre otros muchos problemas relacionados con la fiscalidad, la economía digital dificulta enormemente la localización y monitorización de aquellas operaciones

²³ GIL SORIANO, A. “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information...”, op. cit., pp. 12-14.

²⁴ CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n. 109/2003, pp. 59-77, p. 60.

²⁵ Vid., en este sentido, SEER, R., General Report “Mutual assistance and information exchange”, correspondiente a las jornadas del Congreso Internacional de la EATLP de 2014, p. 3.

²⁶ PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”, en *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PCUP, n. 72, 2014, pp. 31-44, p. 32.

realizadas por esta vía, complicando la tarea de determinación de las obligaciones tributarias correspondientes a las mismas²⁷.

Esta evolución de las tecnologías de la información ha permitido, además, una mayor diversificación del proceso productivo, generando cadenas de valor que se encuentran dispersas entre diferentes jurisdicciones, lo que dificulta aún más la tarea de fiscalización que compete a las Administraciones tributaria. De este modo, la economía digital ha venido a potenciar el fenómeno de la globalización aquí analizado²⁸, dotando de una mayor movilidad a ciertos activos –especialmente los intangibles-, y exacerbando la capacidad de determinados contribuyentes u obligados tributarios de diseminar tales activos entre diferentes jurisdicciones.

La posibilidad de aprovechar el entorno globalizado con el objetivo de distraer obligaciones para con la Hacienda Pública es posible, también, gracias la configuración que presentan actualmente los sistemas tributarios. Muchos de dichos sistemas fueron diseñados tras la Segunda Guerra Mundial, en un entorno muy diferente al actual, caracterizado por la inmovilidad del capital y la mano de obra²⁹. El rápido proceso de globalización comentado con anterioridad ha dejado desfasados dichos sistemas, los cuales sencillamente no estaban preparados para adaptarse a unas posibilidades de movilidad de activos –y personas- tan abrumadoras.

En primer lugar, los sistemas tributarios actuales se encuentran íntimamente conectados la soberanía del Estado, la cual está inextricablemente unida al territorio de dicho Estado por el principio de territorialidad del Derecho Internacional. Así, mientras dentro de sus fronteras el Estado es completamente soberano, pudiendo ejercer su *imperium*, fuera de ellas carece de todo poder. La aplicación de las normas tributarias sólo puede realizarse, por tanto, dentro del territorio propio, y únicamente mediante el consentimiento de terceros sujetos podrá realizarse fuera de las fronteras³⁰.

En segundo lugar, estos sistemas se basan, por lo general, en un criterio de residencia – frente al criterio de fuente, más común en Estados en vías de desarrollo³¹- para

²⁷ Vid., en este sentido, OCDE, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, ACCIÓN 1: Objetivo del 2014, OECD Publishing, París, 2014, pp. 15 y ss. Sobre los problemas relativos a la pérdida recaudatoria derivada de la economía digital vid. pp. 110 y ss. de este documento. También RODRÍGUEZ LOSADA, S., “Reflexiones en torno a la economía digital: problemas de calificación de las rentas obtenidas por transacciones digitales e inconvenientes en el gravamen de las mismas a la luz del informe final de acción BEPS”, en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, A., “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Documentos de Trabajo*, IEF, 3/2018, Madrid, 2018, p. 433.

²⁸ OCDE, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, *Cómo abordar los desafíos...*, op. cit., p. 18.

²⁹ FITZGERALD, V., “Cooperación tributaria internacional...”, op. cit., p. 69.

³⁰ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax series on European Taxation, Kluwer Law International, AH Alphen aan den Rijn, Holanda, 2009, p. 70.

³¹ VOGEL, K., *Doppelbesteuerungsabkommen*, Kommentar. 4ª Edición, Bech, Munich, 2003, p. 12. Citado por SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., pp. 67-68.

determinar las obligaciones de sus contribuyentes³². Así, tales contribuyentes deberán tributar por su renta mundial –esto es, obtenida en cualquier Estado- en el Estado en el que figuran como residentes. En este sistema, obtener la información relativa a las rentas obtenidas en el Estado de residencia es posible a través de la exigencia del cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria que vincula a los obligados tributarios y mediante el ejercicio de las potestades reconocidas a dicha Administración.

Dichos sistemas requieren por tanto de un alto grado de cumplimiento por parte de los obligados, que deben declarar sus rentas para que éstas sean gravadas³³. La Administración toma como punto de partida esa declaración, y, mediante el ejercicio de sus facultades, puede comprobar la veracidad de lo declarado por el contribuyente. Sin embargo, en relación a las rentas obtenidas en otros Estados, la Administración no tiene capacidad de ejercer sus competencias más allá de sus fronteras con el objetivo de obtener la información necesaria o comprobar la veracidad de la aportada por el contribuyente.

Adicionalmente, los tributos que componen estos sistemas tradicionales están basados en hechos imponible conocidos, referenciados en bienes y servicios tangibles, y por ende, más fácilmente localizables. Sin embargo, y como se apuntó con anterioridad la aparición de la economía digital ha dado lugar a formas de comercio que no requieren presencia física de ningún tipo, y cuyo objeto –bien o servicio- no es tangible. Este comercio, además, puede tener lugar en su integridad en la red, sin vinculación aparente con un territorio concreto³⁴. En consecuencia la localización y determinación de la obligación tributaria correspondiente a estas formas de comercio resulta mucho más difícil para las Administraciones.

La combinación de globalización por un lado, y sistemas tributarios “obsoletos” y confinados en un territorio, por otro, dificulta sobremanera la tarea de inspección y comprobación de la Administración tributaria, y crea el escenario perfecto para la pérdida de recursos tributarios. Así, un contribuyente tiene la posibilidad de deslocalizar sus activos y fuentes de riqueza de tal forma que conocer su existencia sea una tarea casi imposible para la Administración tributaria de turno. Este contribuyente situará dichos activos en jurisdicciones que impidan a otros Estados conocer su existencia³⁵. De este modo conseguiría escapar al control de la autoridad tributaria de su Estado de residencia, logrando una tributación menor a aquélla que le correspondería de aplicarse correctamente la normativa fiscal precisa. Esta situación tiene, como es evidente, importantes consecuencias inmediatas.

³² Un análisis acerca de la elección de uno y otro criterio en función de la economía del Estado en cuestión puede encontrarse en FITZGERALD, V., “Cooperación tributaria internacional...”, op. cit., pp. 69-71

³³ ROMERO FLOR, L. M., “Las diferentes etapas normativas...”, op. cit., p. 300.

³⁴ Vid., ÁLAMO CERRILLO, R., *La economía digital y el comercio electrónico su incidencia en el sistema tributario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2016, pp. 60-61.

³⁵ En este sentido un buen análisis sobre los diferentes grupos de jurisdicciones *off shore* y su organización puede encontrarse en SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, op. cit., pp. 41 y ss.

La primera consecuencia, y quizás la más importante, es la reducción de la recaudación fiscal de numerosos Estados comentada anteriormente. Este fenómeno se puede apreciar claramente respecto al impuesto de sociedades, en el que a través de la creación de complejos entramados societarios situados en varias jurisdicciones puede minorarse la base imponible en determinados estados –aquellos con mayor presión fiscal– para trasladar los beneficios a jurisdicciones con sistemas fiscales más laxos. De este modo, su recaudación se ve disminuida notablemente al diversificar las empresas su actividad y situar sus rentas fuera del alcance de las autoridades tributarias³⁶. En este sentido, un aumento del tipo de gravamen para compensar la fuga de ingresos se ha demostrado altamente ineficaz, pues al aumentar la presión sobre estas rentas las mismas suelen reaccionar haciendo uso de su movilidad y buscando regímenes más favorables³⁷.

Esta situación tiene un claro efecto sobre las economías nacionales, pues los Estados ven reducidos los presupuestos para hacerse cargo de los servicios sociales que deben proveer, llegando incluso a ver en peligro los sistemas de bienestar que sustentan³⁸. Esta circunstancia es aún más grave en un contexto de crisis económica como el sufrido por numerosos países desde hace algunos años, y puede afectar incluso al pago de la deuda externa contraída durante el período de recesión económica³⁹. Ello ha supuesto además una revisión de numerosos sistemas impositivos; al verse reducida la recaudación obtenida a través de impuestos a sociedades, la carga fiscal ha sido asumida por aquellas fuentes de riqueza más inmóviles.

Así, se ha producido un aumento de los gravámenes al trabajo y al consumo⁴⁰, en una suerte de “redistribución” de la carga tributaria⁴¹. La globalización económica ha tenido, de este modo, consecuencias palpables sobre los sistemas tributarios nacionales, obligando a una cierta reforma de los mismos ante la limitación que enfrentan los Estados a la hora de ejercer sus competencias fiscales. En este sentido, se ha llegado a

³⁶ Sobre esta problemática ya llamaron la atención en el siglo pasado: OWENS, J., "Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat", en *Tax Notes International*, vol.15, n. 25, 1997, p. 2063. También McLURE, Ch., "Tax Policies for the XXIst Century", en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Ed. Kluwer, Boston, 1997, pp. 29-30; y MINTZ, J., "Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?" en *Tax Notes International*, vol.19, n. 1, 1999, p.100. La evolución de la recaudación en los principales impuestos de nuestro sistema puede consultarse en la web de la AEAT, en la que se aprecia un claro descenso, propiciado por la crisis económica sufrida en los últimos años, pero que también puede tener su origen en este fenómeno. Vid. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml, última fecha de consulta 12 de febrero de 2019.

³⁷ CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica...", op. cit., p. 60

³⁸ ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., "The fight against tax heavens...", op. cit., p. 19.

³⁹ SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, op. cit., p. 16.

⁴⁰ SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, op. cit., p. 59.

⁴¹ SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, op. cit., p. 19. Vid. CRUZ PADIAL, "Globalización económica...", op. cit., p. 64 y FITZGERALD, V., "Cooperación tributaria internacional...", op. cit., p. 68.

señalar que podría ser necesaria una transformación más profunda que afecte a los principios mismos de dichos sistemas⁴².

La segunda consecuencia derivada de la existencia de una economía globalizada y unos sistemas impositivos limitados por el criterio de residencia es el aumento de las jurisdicciones que otorgan un tratamiento fiscal de carga reducida o incluso nula, o bien permiten la existencia de complejas estructuras de planificación fiscal que facilitan la evasión y la fuga de capitales. Este contexto ha facilitado el aumento de Estados con regímenes fiscales preferenciales, hasta tal punto que se ha desarrollado una verdadera “competencia fiscal perniciosa”.

Esta expresión hace referencia a la “carrera hacia el abismo⁴³” iniciada por ciertas jurisdicciones a la hora de atraer inversión y capital extranjero⁴⁴. Estas ventajas se combinan además con el establecimiento de regímenes opacos, inaccesibles para terceros –entre los que evidentemente se encuentran otras autoridades fiscales-, de tal modo que los contribuyentes pueden “ocultar” al fisco sus activos situados en otras jurisdicciones, en las que además se encuentran sometidos a una presión fiscal muy baja. De este modo, los 25 ejemplos de dichas jurisdicciones que existían en los años ’70 del pasado siglo han visto prácticamente triplicado su número⁴⁵. Y no sólo ha aumentado el número de Estados, sino que también el volumen de activos presentes en los mismos y el número de operaciones desarrolladas desde estas jurisdicciones se han visto incrementados⁴⁶.

En tercer lugar, la deslocalización de activos, fuga de capitales y evasión fiscal pueden tener un efecto distorsionador del mercado⁴⁷. En los últimos años, es frecuente que la inversión extranjera se canalice a través de jurisdicciones opacas, paraísos fiscales o áreas de baja o nula tributación. Ello con el objetivo de lograr una menor tributación de dicha actividad. Esta práctica puede suponer una ventaja competitiva de unos obligados, aquéllos que no soporten la carga fiscal debida aprovechando paraísos fiscales, frente a otros que operen sin recurrir a los centros de financiación *off shore*. Con ello se produce una perjudicial distorsión del mercado, pues la competitividad se ve influenciada por las ventajas fiscales de las que disfrutaban únicamente algunos contribuyentes⁴⁸.

⁴² CAAMAÑO ANIDO, M.A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., “Globalización Económica y Poder Tributario, ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, en *Estudios de Fiscalidad*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Coruña, 2003, p. 2.

⁴³ Traducción del término en inglés “*race to the bottom*” para definir el proceso de competencia fiscal perniciosa.

⁴⁴ CAAMAÑO ANIDO, M.A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 2.

⁴⁵ ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., p. 7. Vid., en este sentido, SHAXSON, N., *Las islas del tesoro*..., op. cit., pp. 63 y ss.

⁴⁶ ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., p. 16-17.

⁴⁷ ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., pp. 8 y 16.

⁴⁸ AULT, H. J., “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, reprinted from *Tax Notes International*, 17 de Junio de 2013, Working Paper del Instituto Max Planck para el Derecho Fiscal y las Finanzas Públicas, pp. 1195-1201. n. 03/2013, p. 1199.

Una última consecuencia derivada de la influencia de la globalización de la economía y las restricciones territoriales a las que están sometidas las Administraciones pasa por una pérdida de legitimidad de los sistemas impositivos nacionales. Esta legitimidad se basa en la justicia del sistema fiscal, vista como un apropiado reparto de la carga impositiva entre todos los contribuyentes⁴⁹. Sin embargo, la posibilidad de burlar el debido gravamen recurriendo a la deslocalización de activos permite a quienes lo llevan a cabo no compartir justamente con el resto de contribuyentes la carga de mantener las cuentas públicas, lo que genera un ambiente de desconfianza hacia el sistema tributario en su conjunto⁵⁰.

Puesto que determinados contribuyentes pueden aprovecharse de los fallos del sistema y la falta de coordinación entre el plano internacional y doméstico para eludir sus obligaciones, la aceptación social del mismo por el resto de ciudadanos disminuye, así como la percepción acerca de su neutralidad, fiabilidad y eficacia. Esta circunstancia tiene una especial gravedad en un modelo que, como comenté anteriormente, se basa en un cumplimiento “voluntario” por parte de los obligados.

La disminución de la confianza de los contribuyentes en el sistema genera así un menor cumplimiento por parte de éstos, bien porque no crean en la justicia de dicho sistema o bien porque consideren al mismo ineficaz para controlar la aplicación correcta del ordenamiento tributario. En este sentido, el proceso de globalización, cada vez más extendido, aumenta las posibilidades de contribuyentes –más allá de las multinacionales- que hasta ahora no tenían acceso a paraísos fiscales de poder planear su fiscalidad a través de los mismos⁵¹. En un ambiente de desconfianza y deslegitimación del sistema, con una conciencia de cumplimiento de las obligaciones fiscales cada vez menor puede suponer una pérdida cada vez mayor de ingresos fiscales⁵².

En definitiva, nos encontramos ante un problema de una gran magnitud, con consecuencias tremendamente dañinas sobre los sistemas tributarios y las economías numerosos Estados. La globalización aumenta las posibilidades del comercio internacional y la presencia de los contribuyentes en diversas jurisdicciones a lo largo y ancho del globo, mientras la soberanía de los Estados se erige como una barrera para su correcto control y gravamen. Las autoridades encargadas de dicho control se ven incapaces de realizar una correcta fiscalización del cumplimiento de las normas fiscales en los casos en los que un contribuyente decide operar en varias jurisdicciones. La falta de conocimiento sobre dichos activos supone, a la postre, un importante déficit en la gestión tributaria desarrollada por la Administración, lo que se traduce en una pérdida

⁴⁹ OWENS, J., “Fundamental Tax Reform: an International Perspective”, OECD’s Centre for Tax Policy and Administration, París, p. 2.

⁵⁰ OCDE: *Harmful Tax Competition...*, op. cit., p. 8. También SHAXSON, N., op. cit., p. 72.

⁵¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea”, en GARCÍA PRATS, F., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 277-296, IEF, Madrid, 2014, p. 277.

⁵² OWENS, J., “Fundamental Tax Reform...”, op. cit., p. 34.

de ingresos notable para las arcas de los Estados, así como en graves efectos colaterales perjudiciales para el propio sistema tributario.

Ante esta situación, la cooperación y coordinación entre Administraciones, donde el intercambio internacional de información tributaria es un elemento clave, resulta una condición *sine qua non* de la pervivencia de los sistemas fiscales actuales⁵³.

1.2 El intercambio de información entre Administraciones tributarias como instrumento clave para aliviar la tensión entre la Globalización y los sistemas fiscales tradicionales.

Como ha quedado de manifiesto en el epígrafe anterior, el proceso de globalización vivido en las últimas décadas ha generado un contexto en el que el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos contribuyentes que operan en varias jurisdicciones al mismo tiempo es tremendamente complicado. Frente a este fenómeno, diversos actores internacionales han elaborado propuestas que buscan limitar al máximo el efecto pernicioso de la globalización sobre los sistemas fiscales tradicionales.

La primera reacción frente a los problemas derivados de la globalización económica y las limitaciones de sus Autoridades fiscales tuvo como protagonistas a los Estados, y pasó por la toma de decisiones unilaterales por parte de los mismos. Así, unas primeras propuestas sugirieron el aumento del radio de acción de sus impuestos más importantes, de tal forma que todo hecho imponible con una mínima conexión con su territorio quedase gravado⁵⁴.

En este mismo sentido, una segunda posibilidad para atajar el efecto pernicioso que la globalización ha tenido sobre los sistemas fiscales sería la de retornar a la situación previa a dicha globalización, promocionando el aislamiento de los Estados frente a la globalización económica y reinstaurando las barreras que dificultan la movilidad de capitales⁵⁵. No obstante, esta propuesta no plantearía en ningún caso una solución real al problema, sino que más bien lo obviaría, tratando de soslayarlo⁵⁶. En un contexto globalizado como el actual, las acciones individuales de los Estados carecen de eficacia completa, pues los contribuyentes pueden tratar de eludir las mismas mediante el traslado a una jurisdicción en la que carezcan de eficacia⁵⁷.

Un segundo grupo de propuestas estaría integrado por aquellas que abogan por un cambio estructural de los sistemas impositivos. Puesto que la liberalización de los

⁵³ Así lo ha expresado CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 33. También CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica...", op. cit., pp. 71-72.

⁵⁴ Vid., en este sentido CALDERÓN CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 28.

⁵⁵ Vid. OWENS, J., "Taxation in a global environment", *OECD Observer*, March 01 2002.

⁵⁶ CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica...", op. cit., p. 67.

⁵⁷ AFANDI, R., "The role and work of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 35-51, Ed. Linde, Viena, 2013, p.37.

mercados ha generado una fuerte tendencia de reducción de los ingresos derivados de impuestos a las empresas⁵⁸, estas propuestas abogan por redistribución de la carga tributaria para hacerla descansar en mayor medida sobre hechos impositivos menos “volátiles”, como por ejemplo el consumo⁵⁹.

Este fenómeno, sin embargo ya ha tenido y está teniendo lugar en los sistemas impositivos de numerosos Estados⁶⁰. Ante la pérdida de ingresos generada por las restricciones de las Administraciones tributarias en el plano supranacional y la fuga de capitales a paraísos fiscales, los Estados han adoptado por un aumento de la presión sobre hechos impositivos más “controlables”, desplazando el grueso de la carga fiscal a impuestos sobre las rentas del trabajo, la propiedad o el consumo⁶¹. Así, durante el período de crisis económica actual ha sido tónica general el aumento de los tipos que gravan el trabajo o el consumo. Éste es, en consecuencia, un proceso que ya se está desarrollando, y cuya efectividad a la hora de equilibrar las cuentas públicas no se ha demostrado suficiente.

Además, otras razones, basadas en los principios básicos del sistema fiscal y de los ordenamientos constitucionales, desaconsejan la adopción de este tipo de medidas. Principios como la progresividad o la redistribución deben enfrentarse a este tipo de reestructuraciones; hacer descansar la mayor parte de la recaudación en un impuesto al consumo, regresivo por definición, quebraría indudablemente el principio de progresividad del sistema⁶². Además, esta reestructuración debería hacer frente a condicionantes negativos de tipo político y social. Un aumento de la presión al consumo es una medida tremendamente impopular desde el punto de vista político, además de minar la legitimidad del sistema fiscal si responde a un intento de equilibrar las cuentas por la pérdida de recaudación derivada de la elusión de las obligaciones tributarias de otros obligados⁶³.

Sea como fuere, en mi opinión esta reestructuración supone más un “parche” que una solución real al problema de la evasión fiscal y la fuga de capitales. La redistribución de la carga tributaria puede llegar a equilibrar las cuentas públicas, obteniendo recursos que sustituyan a los perdidos por efecto de dicha evasión. Sin embargo, no atacan al problema desde la raíz; no evitan que dicha deslocalización siga produciéndose ni atajan la pérdida de recursos derivada de la misma. A ello hay que añadir la carga adicional

⁵⁸ McLURE, Ch., “International aspects of Tax..”, op. cit., p. 173.

⁵⁹ McLURE, Ch., “International Aspects of Tax Policy for the 21st Century”, en *The American Journal of Tax Policy*, Vol. 8, 1990, pp. 170-171 y 181.

⁶⁰ OWENS, J., “Fundamental Tax Reform”. También CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., pp. 22-23.

⁶¹ OWENS, J., “Fundamental Tax Reform...”, op. cit., p. 36. Diversas propuestas relativas a la reforma en profundidad del sistema tributario han sido elaboradas en los últimos años. Sirva de ejemplo la propuesta por el profesor LANG, M., *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, Bundesministerium der Finanzen, Bonn, 1993. Vid., en este sentido, el artículo de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., “Nuevas tendencias doctrinales en el derecho tributario alemán: un sistema tributario basado en el gravamen del gasto”, en *Crónica Tributaria*, nº 78, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pp. 80 y ss.

⁶² CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica...”, op. cit., pp. 67-68.

⁶³ Vid. CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., pp. 22-23.

que supone esta redistribución para el resto de contribuyentes, con el consiguiente efecto deslegitimador del sistema tributario comentado con anterioridad.

Como consecuencia, en mi opinión la adaptación de los sistemas -y Administraciones- fiscales al nuevo escenario globalizado, así como una lucha efectiva contra los paraísos fiscales, debería pasar por una internacionalización de las Autoridades tributarias. De este modo, se conseguiría situar dichas Autoridades al mismo nivel que los contribuyentes, pudiendo desarrollar las tareas que les son propias. Es por ello que las propuestas basadas en acciones en el plano internacional han gozado de una mayor toma en consideración y estudio.

En este sentido, la propuesta más radical dentro de la coordinación fiscal internacional pasa por el establecimiento de una autoridad fiscal global o internacional. Este planteamiento cuenta con dos vertientes diferenciadas; una primera según la cual dicha autoridad tendría competencias mundiales y una segunda según la cual dicha autoridad sólo tendría competencia para determinados tributos de configuración internacional⁶⁴.

La primera vertiente supone una alternativa claramente utópica. Dado el estado actual de las relaciones internacionales y las reticencias mostradas por los Estados a la hora de ceder soberanía esta solución es, sencillamente, irrealizable⁶⁵. Además, esta propuesta puede ser desaconsejable por otra razón. La configuración de un sistema impositivo responde a necesidades propias y específicas de cada Estado – o incluso división territorial del mismo-. En ese sentido, establecer una autoridad global puede desvirtuar la función extrafiscal de los tributos, pues podría impedir el desarrollo de políticas fiscales específicas para determinadas regiones. Es por ello que articular una autoridad con competencias globales totales privaría a los Estados de un arma política potente y una herramienta idónea para contrarrestar ciertos problemas a nivel interno.

La segunda vertiente por el contrario demuestra alguna posibilidad de éxito, aunque evidentemente no a corto plazo. Ello porque permite a los Estados mantener su soberanía fiscal a la hora de establecer determinados impuestos, mientras establece un control internacional sobre aquellos hechos imponible volátiles. Esta propuesta fue planteada en el seno de Naciones Unidas tras las Conferencias de Monterrey sobre la Financiación para el Desarrollo de 2002. El resultado de estas conferencias fue el llamado “Informe Zedillo” (por el presidente del panel de expertos reunido en la misma, el ex-presidente mexicano Ernesto Zedillo)⁶⁶. En este informe se sugería la posibilidad de crear una Administración Tributaria Internacional, con sus propios recursos y funcionarios, encargados de cooperar con las autoridades nacionales de cada Estado⁶⁷. En este sentido, se proponían algunas competencias iniciales, desde las más modestas,

⁶⁴ Una propuesta considerando la implementación de esta Autoridad, analizando los beneficios de su implementación y las competencias de la misma se puede encontrar en el documento de NN UU., *Carta del 25 de Junio de 2001, del Secretario General al Presidente de la Asamblea General*, Doc. A/55/1000, 55ª sesión, “Zedillo Report”.

⁶⁵ Así lo opina, por ejemplo ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., pp. 51-53.

⁶⁶ NN UU., *Carta del 25 de Junio de 2001*, “Zedillo Report”, pp. 6 y 27.

⁶⁷ ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., pp. 51-53.

como labores de recopilación de datos estadísticos o apoyo técnico, hasta las más ambiciosas, como la vigilancia del desarrollo de los sistemas fiscales, desarrollo de fórmulas de arbitraje o la articulación de un sistema de intercambio de información tributaria multilateral⁶⁸.

No obstante, todavía quedarían ciertas cuestiones por resolver a la hora de establecer cualquier tipo de autoridad internacional en la materia. Un problema principal sería determinar quién debe ser dicha autoridad; como por ejemplo la OCDE, el FMI, Naciones Unidas o un nuevo órgano *ad hoc*. Además, de superarse las reticencias y condicionantes provenientes de los Estados, y aunque ésta es una propuesta interesante, su realización parece lejana, pues se enfrenta a los mismos problemas que la propuesta anterior.

De hecho, ni siquiera la Unión Europea, con su grado de integración y armonización entre Estados –y especialmente en cuanto a política económica y monetaria- parece estar en disposición de realizar una tarea similar. Diversas instituciones comunitarias, como el ECOFIN y en especial la Comisión han estudiado la coordinación fiscal para combatir competencia fiscal perniciosa y la evasión y fuga de capitales. Sin embargo las medidas propuestas descartan por lo general la creación de una autoridad regional fiscal. Por ejemplo, el documento “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”, abogaba por establecer una mayor coordinación y cooperación entre Estados, creando un marco normativo común en este ámbito⁶⁹. Además, y aunque los EEMM han realizado una cesión de soberanía importante, el alcanzar acuerdos en materia fiscal –y debido a la regla de unanimidad imperante- sigue siendo una tarea ardua. Baste como ejemplo el proyecto de Base Imponible Común Consolidada para el Impuesto de Sociedades (BICCIS), enquistado en las instituciones de la UE desde 2001⁷⁰.

Junto a las propuestas que abogan por el establecimiento de autoridades fiscales globales, una tercera sugerencia, menos radical, defiende la posibilidad de establecer una normativa fiscal común a nivel global, esto es armonizar las legislaciones fiscales

⁶⁸ NN UU., *Carta del 25 de Junio de 2001*, “Zedillo Report”, pp. 28 y 65.

⁶⁹ COM (96) 546 final de 22.10.1996. Sobre el proceso de elaboración y aprobación de este documento Vid. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias”, en *Crónica Tributaria* n. 97, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 37-60, 2001, p. 41

⁷⁰ Sobre este proyecto y las dificultades a las que se ha enfrentado Vid. POZA CID, R., PRIETO CRUZADO, M. I., “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, Trabajo presentado al *XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011, IEF, 2011, p. 140. También CID-HARGUINDEY ROMERO, A., GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., “La Base Imponible Común Consolidada: Un proyecto de futuro en la Unión Europea”, Trabajo presentado al *VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, IEF, 2007, p. 51. Un estudio acerca de las posturas de los diferentes Estados Miembros con respecto a este proyecto de BICCIS puede encontrarse en MÜLLER, A., “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) – las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión”, en *Crónica tributaria*, N° Extra 9, 2011, pp. 21-36, donde pueden apreciarse las reticencias de diversos Estados frente a esta propuesta.

nacionales para homogeneizarlas lo máximo posible⁷¹. De este modo se evitarían situaciones de opacidad y evasión basadas en el diferente tratamiento dado por los ordenamientos fiscales a ciertas operaciones económicas, al contar todos los países con un régimen común.

Este proceso de armonización se ha iniciado tímidamente en la Unión Europea⁷², donde la unión monetaria y aduanera y el mercado interior requieren de una cierta homogeneidad de las normas fiscales, especialmente en determinados impuestos⁷³. Buen ejemplo de ello es el Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) como impuesto armonizado, sujeto a una multiplicidad de normas comunitarias iguales –de rango reglamentario y por tanto con aplicabilidad directa- para todos los miembros de la UE. En otros ámbitos, como por ejemplo asistencia mutua o rendimientos del capital, también existen ciertas normas comunes –directivas en este caso, que requieren de transposición en los ordenamientos internos de los EEMM-. No obstante, el camino por recorrer en la UE en este ámbito es todavía largo, y una verdadera armonización requiere cesiones de soberanía aun mayores a las efectuadas por los Estados Miembros. De hecho, en el ámbito de fiscalidad la toma de decisiones en forma de nuevas normas ha estado marcada por la regla de la unanimidad, lo que dificulta la producción de nuevos instrumentos de armonización fiscal⁷⁴.

La OCDE, por su parte, y a raíz del proyecto BEPS, ha tratado de establecer algunas reglas comunes en el ámbito de la fiscalidad internacional, elaborando un instrumento de naturaleza multilateral⁷⁵ que armonice las normas contenidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) que hayan sido firmados a partir de su Modelo. El Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) ha sufrido numerosas modificaciones de calado desde la publicación de su primera versión en 1963. De este modo, los Estados han ido suscribiendo diferentes Convenios adaptados a la versión vigente en el momento de la firma, los cuales han podido renegociarse o no más adelante para adaptarlos a las nuevas versiones del Modelo.

⁷¹ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 18.

⁷² Vid., en este sentido, ADAMCZYK, L., “The sources of EU Law Relevant for Direct Taxation” en LANG, M., PISTONE, P. et. Al., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, pp. 13-42, Ed. Linde, 3ª edición, Viena, 2012, pp. 27-30.

⁷³ Una breve descripción del recorrido histórico de esta armonización puede encontrarse en MORA, L., et. Al., Base Imponible Común Consolidada *Vs.* Normativa fiscal española: una Aproximación a su impacto fiscal, en *Crónica Tributaria*, n. 144/2012, pp. 89-109, pp. 91 y ss.

⁷⁴ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El soft law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, en *Crónica Tributaria*, n. 5/2011, pp. 3-16, 2011, p. 5.

⁷⁵ Respecto al origen y naturaleza de este Convenio vid. SERRANO ANTÓN, F., “La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral” en *Quincena Fiscal* num.12/2016 parte Editorial, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016, pp. 5 y ss.; o JIMÉNEZ VARGAS, P. J., “El nuevo Convenio Multilateral: un paso adelante de la OCDE en la armonización fiscal en contra de la evasión y la elusión fiscal”, en *Quincena Fiscal* num.19/2018 parte Estudios, Ed. Aranzadi, parte Estudios, Cizur Menor (Navarra), 2018, pp. 2-4. También SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Multilateral de la OCDE”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, num.940/2018, parte Tribuna, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018. No obstante, es necesario apuntar que el Convenio Multilateral de la OCDE no incorpora ninguna medida relativa al objeto de estudio de este trabajo, el intercambio internacional de información tributaria.

Consecuentemente, en el plano internacional pueden encontrarse Convenios, que pese a tomar como referencia el MCOCDE, pueden presentar divergencias significativas, en función de su fecha de adopción y de la versión del Modelo considerada por las partes. En este sentido, el Convenio Multilateral supone la modificación de una ingente cantidad de CDIs en el ámbito internacional, para incluir las propuestas del citado proyecto BEPS y situarlos a todos ellos en un mismo marco normativo⁷⁶.

Sin embargo, no hay que olvidar la naturaleza jurídica de estos CDIs, los cuales realizan un reparto de la potestad tributaria entre las jurisdicciones firmantes, pero en ningún caso suponen un ejercicio de la misma; los CDIs no crean ni modifican tributos. En consecuencia, el Convenio Multilateral, si bien puede suponer una medida de carácter armonizador de ciertas normas de fiscalidad internacional, no supone una modificación de la normativa interna de los Estados.

Esta armonización internacional no está, sin embargo, libre de argumentos en contra. Un primer problema que incide sobre la misma es el de determinar quién es el encargado de dictar esas normas comunes. Dictar unas normas fiscales comunes para la comunidad internacional en su conjunto es un ejercicio que requiere de una cesión de soberanía muy grande por parte de los Estados. Por ello, el encontrar un sujeto u organización en el plano internacional que pueda asumir este rol con el consentimiento de la comunidad en su conjunto puede resultar una tarea imposible.

Un segundo problema aparece –igual que en el caso de la propuesta del epígrafe anterior- a la hora de considerar el rol de las normas tributarias en numerosos ordenamientos y sistemas económicos estatales. Como señalé anteriormente, la regulación fiscal y los tributos son un arma poderosa en manos de los Estados para tratar de solucionar problemas que le son propios. En consecuencia, tratar de establecer una regulación igual para todos ellos puede suponer la aparición de contingencias que de otro modo podrían haber sido resueltas a través de la normativa fiscal interna.

Estos problemas, unidos a la enorme cesión de soberanía que supondría el armonizar las normas tributarias de diferentes ordenamientos han hecho que el proceso de homogeneización discurra por otros derroteros. Ante las dificultades expuestas, dicha armonización se ha tratado de encarrilar a través de la aprobación de las así llamadas “*backdoor rules*”, o normas de “*soft law*”⁷⁷. Estas normas, caracterizadas como “nuevas fuentes” del Derecho Tributario⁷⁸ deben su nombre a la forma que tienen de penetrar en los ordenamientos nacionales. Las mismas se producen sin la intervención directa –ni siquiera la delegada como ocurriría en la UE- de los Parlamentos nacionales. Al contrario, estas reglas son publicadas por Organizaciones o Instituciones Internacionales

⁷⁶ JIMÉNEZ VARGAS, P. J., “El nuevo Convenio Multilateral: un paso a delante...”, op. cit., pp. 13-14.

⁷⁷ JIMÉNEZ VARGAS, P. J., “El nuevo Convenio Multilateral: un paso a delante...”, op. cit., p. 14.

⁷⁸ Así las denominó, por ejemplo STITT, I., “International Tax: Avoiding Parochialism”, *British Tax Review*, n. 1, 1997, pp.19 y ss.

como la OCDE o el FMI, que elaboran catálogos de reglas, principios, recomendaciones, códigos de conducta, etc⁷⁹.

Las *backdoor rules* de este modo no entran a formar parte de los ordenamientos nacionales a través del cauce procedimental habitual, que sería su aprobación por el cuerpo legislativo de turno. Su aprobación se produce en otros entes, de carácter supranacional y sólo gracias a la influencia de éstos –generalmente económica- acaban por ser consideradas igualmente obligatorias. Son por tanto instrumentos de *soft law*, sin una capacidad coercitiva formalmente reconocida pero que en ocasiones se comportan como si se tratasen de normas incorporadas al ordenamiento de manera formal. Al ser extremadamente difícil su adopción formal, se recurre a la puerta de entrada trasera –*backdoor*- del ordenamiento para su implementación, a veces incluso a través de métodos de “convalidación” que las revisten de una cierta entidad formal⁸⁰.

Buen ejemplo de *backdoor rules* son los Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE y sus comentarios, los Códigos de Conducta elaborados por instituciones privadas, o por ejemplo los estándares y normas sobre contabilidad de la *International Accounting Standards Board* (IASB). Estas normas fueron incluso propuestas como el estándar de referencia a la hora de elaborar una contabilidad armonizada para el proyecto de BICCIS, aunque su aplicación no fuese imperativa⁸¹.

No obstante, dada su naturaleza jurídica –*soft law*-, el cumplimiento de las mismas no está asegurado. Es verdad que por lo general estas reglas prevén algún tipo de “contramedida” que desaconseja su desobediencia⁸² –por ejemplo la inclusión en una “lista negra” al modo de la OCDE-. Sin embargo, lo cierto es que los medios para garantizar su coercibilidad no pueden ser catalogados como eficaces en todo caso⁸³.

Este tipo de normas presentan además un claro déficit de legitimidad, pues su aprobación no responde a los cánones democráticos básicos como es el principio de autoimposición⁸⁴. Por lo general las mismas son elaboradas y aprobadas por instituciones privadas como la IASB citada anteriormente⁸⁵. En consecuencia, no son propuestas ni elaboradas por un elenco de representantes democráticamente elegidos y bajo el control de la ciudadanía. Tampoco su procedimiento de aprobación permite debate, publicidad y transparencia⁸⁶. Ello evidentemente tiene un impacto muy negativo

⁷⁹ Sobre esta falta de legitimidad han llamado la atención CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 18 y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El soft law y sus implicaciones...”, p. 7.

⁸⁰ ORTIZ CALLE, E., “Comitología, Armonización contable y reserva de ley en el impuesto sobre sociedades”, en *Crónica Tributaria*, n. 140, pp. 215-245, 2011, p. 240.

⁸¹ CID-HARGUINDEY ROMERO, A., GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., “La Base Imponible Común Consolidada...”, op. cit., p. 52.

⁸² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El soft law y sus implicaciones...”, p. 8.

⁸³ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 19.

⁸⁴ ORTIZ CALLE, E., “Comitología, Armonización contable...”, op. cit., p. 219.

⁸⁵ ORTIZ CALLE, E., “Comitología, Armonización contable...”, op. cit., p. 235.

⁸⁶ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 19.

en la seguridad jurídica, pues los operadores llamados a su aplicación pueden verse en dificultades a la hora de conocer el contenido exacto de las mismas⁸⁷. Por último, todas estas circunstancias son más flagrantes si cabe en aquellos Estados en los que existe una reserva de ley tributaria establecida constitucionalmente, la cual es infringida mediante la aplicación de este tipo de normas⁸⁸.

Pese a dicho déficit, las *backdoor rules* se convierten a menudo en el único modo de aportar cierta regulación a determinados ámbitos, entre los que se encuentra obviamente el tributario⁸⁹. Ante la ineficacia de los Estados para combatir los efectos de la globalización en cuanto a la evasión y fuga de capitales, estas reglas pretenden aportar soluciones eficaces. En este sentido, importantes avances en el campo fiscal internacional han tenido lugar en los últimos años de la mano de este tipo de normas⁹⁰ – entre ellos el desarrollo de la figura del intercambio de información-.

A la vista del desarrollo realizado hasta ahora, parece claro que el principal inconveniente de las anteriores propuestas seguramente se encuentre en la pérdida – o cesión según se quiera ver- de soberanía por parte de los Estados implicados. Por el contrario, se ha apuntado que dicha pérdida es preferible tanto a la reestructuración del sistema antes comentada como a la pérdida de recursos derivada de no poder gravar de forma total y efectiva determinados hechos imponibles⁹¹. En cualquier caso, considero que esta pérdida de soberanía ya se ha producido de forma fehaciente en el escenario actual, donde el papel del Estado ha perdido terreno frente a los grandes poderes económicos. A ello se une la erosión paulatina del concepto “soberanía” en Derecho Internacional, fruto también del proceso de globalización y las nuevas relaciones entre Estados.

Considerando todas las dificultades señaladas respecto de las diversas soluciones propuestas para abordar el problema de la tensión entre globalización y sistemas tributarios tradicionales, no es de extrañar que el planteamiento que parece contar con mayor aceptación sea el aumento de la cooperación entre Administraciones tributarias nacionales. Así, a pesar de que ha existido una cierta controversia acerca de qué medidas tomar con respecto a este problema, la toma de posición por parte de la OCDE⁹², la Comisión Europea y el Departamento del Tesoro de los EEUU en favor de este aumento de la cooperación es un hecho fundamental⁹³.

⁸⁷ ORTIZ CALLE, “Comitología, Armonización contable...”, op. cit., p. 235.

⁸⁸ ORTIZ CALLE, “Comitología, Armonización contable...”, op. cit., pp. 222 y 240 y ss.

⁸⁹ Un análisis acerca de la naturaleza de estas normas, sus déficits y el peso que tienen a la hora de influir en resoluciones judiciales (en España) puede encontrarse en BÁEZ MORENO, A., “El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010”, en Revista Aranzadi de deporte y entretenimiento, n. 29, pp. 311-327, 2010, pp. 315 y ss.

⁹⁰ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 21.

⁹¹ Esta es la opinión de CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 23.

⁹² Ya desde la primera versión del proyecto *Harmful Tax Competition* (1998), en una tendencia que se ha mantenido presente en el resto de trabajos de la OCDE en este ámbito y sobre los que volveré más

Estas cooperaciones han venido manifestándose por lo general en un plano bilateral, o como mucho a través de acuerdos regionales de ámbito reducido—como la UE—. Las nuevas propuestas de coordinación fiscal global abogan, por el contrario, por un enfoque multilateral, que implique a un ingente número de Estados. De este modo, la globalización también ha influenciado la manera de enfocar dicha coordinación: si tradicionalmente la misma partía de esquemas nacionales, en la actualidad la tendencia es la contraria. Así, en estos momentos se defiende la necesidad de desarrollar los sistemas e instituciones de cooperación desde el ámbito internacional⁹⁴, logrando una homogeneidad mayor.

Este proceso, no obstante, ha estado jalonado, históricamente, de avances y retrocesos, debido principalmente a la complejidad política y diplomática que entraña⁹⁵. Esta dificultad tiene su origen en la diversidad de posturas existentes en los diversos Estados respecto de la fiscalidad en general, sus principios básicos, funciones y roles dentro de la organización del Estado. También en las notables diferencias entre sistemas impositivos y sus estructuras de gravamen y organizativas. Ello se traduce en una ausencia de homogeneidad en las normas sobre cooperación fiscal internacional, derivada de la carencia de principios impositivos comunes⁹⁶.

A esta circunstancia se añade la falta de cierta conciencia sobre la existencia de un interés fiscal supranacional, que trasciende las fronteras y economías estatales. De este modo, la cooperación fiscal internacional obedece a la conjugación de diferentes intereses partidarios y propios de cada actor implicado⁹⁷. No obstante, en los últimos años, y como consecuencia del convencimiento de la importancia de la obtención de datos de otros Estados para poder determinar los tributos exigibles en su jurisdicción ha aumentado considerablemente el interés de los actores en el plano internacional sobre esta parcela. Ello indudablemente se ha traducido en un desarrollo notable de la cooperación.

Frente a estos condicionantes, seguramente la promoción de la cooperación entre Administraciones tributarias se deba a que la misma es una medida que supone una menor pérdida o cesión de soberanía por parte de los Estados implicados y respecto de las propuestas citadas anteriormente. Así, a través de dicha cooperación estos Estados

adelante. Vid. Capítulo V, apartado 1 sobre el papel de la OCDE en el desarrollo del intercambio de información. Vid, a este respecto: OCDE, *Harmful Tax Competition...*, p. 52 (Punto IV, *Recommendations to intensify international co-operation in response to harmful tax competition*).

⁹³ Buen ejemplo de ello son las iniciativas normativas de la UE y EE UU en los últimos años en esta materia, que buscan un enorme refuerzo de la cooperación y el intercambio de información tributaria, tales como las Directivas 2003/48 y 2011/16 de la UE o la normativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) estadounidense, centradas en potenciar el intercambio de información entre Administraciones Tributarias y que serán objeto de estudio más adelante.

⁹⁴ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización Económica y Poder Tributario...”, op. cit., p. 26.

⁹⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 31.

⁹⁶ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, en *Crónica Tributaria* n. 114/2005, pp. 91-105, 2005, p. 91.

⁹⁷ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria...”, op. cit., p. 92.

pueden situarse en un nivel supranacional, mientras conservan sus competencias sobre la aplicación y el cumplimiento de las leyes tributarias domésticas⁹⁸.

La cooperación resulta por tanto una solución que puede ganar el consenso de los miembros de la comunidad internacional, pues la baja incidencia que supone sobre su soberanía puede superar las reticencias habituales en este ámbito. En este sentido, es innegable que el intercambio de información tributaria es el instrumento que mayor predicamento ha tenido en los últimos años. Este intercambio de información ha devenido en la pieza clave de la cooperación internacional, y su desarrollo ha sido más que notable. De esta forma, se ha convertido una herramienta de gestión tributaria indispensable, así como en la principal arma para combatir el fraude y la evasión que desangran los presupuestos y las cuentas públicas de numerosos Estados.

Ello es así porque, pese a las limitaciones territoriales de las Administraciones tributarias, el intercambio de información permite la construcción de una panorámica completa de la situación económica del contribuyente. En la actualidad, los sistemas fiscales de los Estados desarrollados por lo general imponen a estos sujetos el deber de determinar y cuantificar sus obligaciones, ingresando la cantidad correspondiente en la Hacienda Pública. Además de ello, se obliga a los contribuyentes a aportar, en cumplimiento de su deber de colaborar, todos aquellos datos que pueden ser de utilidad a la hora de determinar sus obligaciones –y las de terceros- para con el fisco. La labor de la Administración tributaria se centra, entonces, en la comprobación del correcto cumplimiento de estas obligaciones, confrontando aquello declarado por el contribuyente con los datos obtenidos de diferentes fuentes.

2. El concepto de Intercambio de información tributaria. La necesaria diferenciación entre intercambio de información y asistencia mutua como mecanismos de cooperación fiscal internacional.

El especial interés por el intercambio internacional de información tributaria –una herramienta cuyo uso fue casi residual durante buena parte del siglo pasado⁹⁹- no es, ni mucho menos, casual. Como se ha comentado con anterioridad, en un contexto globalizado y de información dispersa, el intercambio de información juega un papel crucial.

Sin embargo, la rápida evolución de este procedimiento ha superado la tradicional concepción del intercambio de información –principalmente a causa de nuevas formas y funciones del mismo-, que no se ha adaptado a su nuevo rol. En efecto, la concepción tradicional del intercambio de información fiscal se ha construido tomando como referencia el intercambio previo requerimiento. Ello es así debido a que esta modalidad

⁹⁸ Vid., en este sentido, PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información...”, op. cit., p. 32.

⁹⁹ Hasta el último tramo del siglo XX y a partir del año clave de 1977 no se produce una verdadera toma de conciencia sobre la importancia de este instrumento, lo que propicia la evolución del mismo.

ha sido –y actualmente lo sigue siendo a pesar del cambio de paradigma operado en favor del intercambio automático¹⁰⁰- la más utilizada por los Estados a la hora de intercambiar información fiscal entre ellos.

El intercambio previo requerimiento es la modalidad básica de intercambio, primera en ser reconocida por el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE en su art. 26¹⁰¹ - texto de referencia en la materia y principal motor de desarrollo de esta institución jurídica-. Tanto es así que en un primer momento se contempló este tipo de intercambio como el único posible¹⁰², y sólo sobre su base se han desarrollado el resto de modalidades, lo que de manera tradicional le ha otorgado un papel preeminente¹⁰³. De este modo, no resulta sorprendente que el G-20 en su reunión de Londres de 2009 plantease el intercambio previo requerimiento como el estándar internacional en esta materia¹⁰⁴.

En este sentido hoy por hoy y como ha quedado de manifiesto en el apartado anterior, el intercambio de información ha experimentado un veloz desarrollo, sobre todo de la mano de la reciente toma de posición por parte del G-7/G-8, la OCDE, EEUU y la UE a favor de que el nuevo estándar internacional esté conformado por el intercambio automático¹⁰⁵. Además, las tareas encomendadas por la normativa en materia de intercambio de información a las Administraciones y encaminadas a la correcta aplicación de dicho intercambio han aumentado considerablemente. Actividades como las de obtención de información, la realización de investigaciones, o el envío de *feedback* a otras Administraciones tras recibir los datos solicitados son indispensables para lograr un intercambio eficaz.

Todo ello supone que actualmente no pueda considerarse a esta herramienta como un mero instrumento de envío y recepción de datos tributarios construido sobre el intercambio previo requerimiento. Creo por tanto necesario un replanteamiento de la concepción del intercambio de información dentro de la cooperación fiscal internacional que recoja todos estos aspectos y permita adaptar la definición del intercambio a este nuevo contexto.

¹⁰⁰ Al menos en la UE, así se desprende de lo reflejado en el Informe de la Comisión Europea *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation, Accompanying the document Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, SWD (2017) 462 final, Bruselas, 18.12.2017, pp. 3-8, donde se constata que el intercambio previo requerimiento ha sido la modalidad utilizada con mayor frecuencia entre los EEMM durante el período 2013-2017. No obstante, la implementación del intercambio automático, tanto en la UE como a nivel global previsiblemente alterará este escenario, convirtiéndose en la modalidad más utilizada por las Administraciones en un futuro cercano.

¹⁰¹ Vid. MCOCDE Art. 26 (1963).

¹⁰² ESCARIO DÍAZ-BERRIO, “The fight against tax heavens...”, op. cit., pp. 9-10.

¹⁰³ MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 193.

¹⁰⁴ G-20, *London Summit, Leaders’ Statement*, 2 April 2009. Vid., en este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., “Lucha contra el fraude fiscal...”, p. 278.

¹⁰⁵ MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, en *Crónica Tributaria* n. 146/2013, pp. 193-221, 2013, p. 193.

A la hora de definir el intercambio internacional de información tributaria, por tanto, cobra especial relevancia la calificación del mismo como intercambio *efectivo* de información. Esto es, aquel intercambio que cumple una serie de requisitos que aseguran su operatividad. Así, para lograr un intercambio de información no es suficiente –aunque sí necesaria– la firma de un Convenio o la articulación de un instrumento que reconozca tal intercambio. Esta articulación debe llevar aparejada una eliminación de cualquier traba u obstáculo a la operatividad del mismo –como por ejemplo el secreto bancario–¹⁰⁶.

Por ello, el mero envío y recepción de datos de carácter fiscal no es el único cometido de los Estados y sus administraciones en los intercambios de información. De este modo, y de forma general, el intercambio de información entre Administraciones tributarias debe comprender en su definición a todas aquellas acciones llevadas a cabo por dichas Administraciones para lograr un efectivo tráfico de datos con relevancia tributaria que permita el correcto desarrollo de las tareas y competencias que les son propias en el ejercicio de su potestad tributaria.

Actualmente, la práctica totalidad de los instrumentos internacionales que reconocen el intercambio de información contienen diversas obligaciones para los Estados vinculados que van más allá que el mero envío y recepción de información. Así, por lo general se reconoce la obligación de enviar la información que obre en poder de la Administración, pero también de realizar las tareas de investigación necesarias para conseguir dicha información. Asimismo, se prohíbe la imposición de trabas y obstáculos –como por ejemplo el secreto bancario– a la hora de desarrollar este intercambio.

En consecuencia, el intercambio de información no debe circunscribirse únicamente al mero flujo de datos de naturaleza tributaria¹⁰⁷. Requiere también otras actividades por parte de los Estados, igualmente importantes y encaminadas a asegurar un correcto cumplimiento de los diferentes ordenamientos jurídicos. Todas ellas deben entenderse comprendidas dentro del concepto de intercambio de información, pues encuentran la habilitación –o incluso la obligación– legal en los instrumentos que reconocen dicho intercambio. En mi opinión ello debe ser así para garantizar, por un lado, la efectividad del intercambio de información, y por otro, para dotar de un régimen de protección mínimo a los afectados por el mismo.

Englobar dentro del concepto de intercambio todas aquellas acciones dirigidas a garantizar su aplicación supone de este modo contar con un régimen jurídico común único a todas ellas. De este modo, la obtención de la información, y los límites a los que debe vincularse la Administración tributaria a la hora de llevar a cabo esta obtención,

¹⁰⁶ En este sentido, OCDE, *Harmful tax competition...*, pp. 43-46, ya advertía sobre las medidas que determinados Estados debían tomar para asegurar la correcta aplicación del intercambio de información, eliminando las trabas existentes en los ordenamientos internos.

¹⁰⁷ No expresan la misma opinión NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio internacional de información tributaria”, en COLLADO YURRITA, M. A., *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, pp. 64-65, quienes identifican el intercambio de información como “la mera acción de intercambiar datos con trascendencia tributaria”.

vendrían fijados por los textos normativos internacionales, Tratados, Convenios, etc., y no ya por la normativa doméstica de cada Estado. Ello facilita el desarrollo práctico del intercambio y permite contar con un marco de garantías común para los afectados, los contribuyentes, no ya solamente en el propio envío y recepción de la información, sino en todo el procedimiento encaminado a permitir que éste se produzca.

Esta concepción amplia del intercambio de información también resulta más acorde a la creciente importancia que tiene el intercambio de información para los sistemas fiscales actuales, y al elenco de funciones, cada vez más amplio, que esta figura jurídica está llamada a desempeñar¹⁰⁸. No hay que olvidar que la misma ha sido designada como el principal medio para erradicar un problema de perfiles muy complejos como es la correcta aplicación de los sistemas tributarios tradicionales en un entorno globalizado.

En consecuencia, considero que a día de hoy y teniendo en cuenta el gran desarrollo experimentado por este instrumento y la importancia creciente del mismo, es necesario partir de una concepción amplia del intercambio de información fiscal, que dé cobertura a todas aquellas acciones que los Estados están obligados a realizar para garantizar su efectividad. Esta concepción amplia permite, en todo caso, dar una mejor respuesta a los problemas a los que se enfrenta, como por ejemplo las reticencias de los Estados a la hora de obtener o intercambiar información, la opacidad de ciertas jurisdicciones o la protección de la esfera de derechos de los contribuyentes.

No obstante, la definición de manera amplia del intercambio internacional de información tributaria debe contar con un cierto acotamiento, de forma que no se genere confusión entre esta herramienta y aquellas otras instituciones jurídicas similares existentes en el plano internacional, tales como la cooperación fiscal internacional o la asistencia mutua en la recaudación de tributos¹⁰⁹. Que el intercambio haya sido el instrumento más utilizado a la hora de articular la cooperación internacional fiscal ha supuesto que en ocasiones estos términos hayan sido utilizados como sinónimos o de manera indistinta, en un *totum revolutum* que no genera sino confusión a la hora de enfrentarse a las diferentes formas de colaboración entre Estados.

Esta distinción permite, además, establecer un régimen de garantías propio de esta herramienta, diferente del que pueda existir para esas otras figuras afines. Esto es necesario habida cuenta que cada una de ellas, y el propio intercambio, inciden de manera diversa en la esfera de derechos de los afectados.

En primer lugar, y respecto al concepto de cooperación fiscal internacional, éste haría referencia a toda aquella acción transfronteriza realizada por las Administraciones tributarias a la hora de asegurar un correcto ejercicio de sus competencias y poderes –

¹⁰⁸ Respecto a estas funciones vid. más adelante en este Capítulo I, Apartado 4.

¹⁰⁹ Así lo entienden GARCÍA PRATS, F. A., “La Asistencia Mutua en Materia de Recaudación Tributaria, en *Crónica Tributaria* n° 101, pp-87- 120, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 102; SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 2; o MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional, Europeo y Español”, DOC. n.º 6/2011, IEF, Madrid, 2011, pp. 5.-6

bien propios o bien de otra Administración con la cual se coopera-. En otras palabras, esta cooperación sería toda acción entre Administraciones tributarias encaminada a un efectivo cumplimiento de las obligaciones que establezca el ordenamiento en cuestión, y a ejercer la potestad tributaria de un Estado a través de la ayuda suministrada por otro, superando así el escollo que supone en este ámbito el principio de territorialidad¹¹⁰. Atendiendo a esta concepción de la cooperación fiscal internacional, en consecuencia, tanto asistencia mutua como intercambio de información serían conceptos diferentes y englobados dentro de esta noción más amplia de cooperación fiscal internacional¹¹¹.

No obstante, no hay que perder de vista que el legislador nacional utiliza –a mi juicio de manera errónea- el término “asistencia mutua” como un sinónimo de cooperación fiscal internacional y en un sentido amplio, dentro de la cual quedaría comprendido también el intercambio internacional de información tributaria. Este es el sentido que adopta el término “asistencia mutua” en el art. 1.2 de la LGT¹¹². Este hecho, en mi opinión, ha contribuido a la confusión entre ambos conceptos y a su utilización de manera indistinta en el sentido expuesto con anterioridad. No en balde, un amplio sector doctrinal utiliza esta noción de “asistencia mutua”¹¹³ del mismo modo en que lo hace el legislador. Sin embargo considero que a día de hoy y a tenor de las razones que explicaré más adelante, esta unión carece de justificación práctica, siendo necesario el deslinde propuesto entre ambas figuras. Finalmente, el que de manera tradicional no haya existido una definición precisa de “intercambio de información”¹¹⁴, ha contribuido a aumentar la confusión entre términos a la que aludía con anterioridad.

Aceptar como válida esta concepción de la asistencia mutua obligaría además, a mi juicio, a realizar una diferenciación entre la noción de asistencia mutua, en sentido amplio, y la de asistencia mutua –referida a la recaudación y en sentido estricto-. En

¹¹⁰ GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V., y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea”, en *Cuadernos de formación*, Colaboración 23/08, Volumen 6/2008, pp. 145-167, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 148

¹¹¹ Así lo entiende también HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE: La nueva cooperación fiscal europea”, en *Fiscalidad local*, Enero/Marzo 2013, pp. 88-105, 2013, p. 90.

¹¹² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), BOE n. 302 de 18 de Diciembre de 2003, art. 1.2, según redacción del 1 de enero de 2012, por el apartado 1 del número uno de la disposición final primera del R.D.-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público («B.O.E.» 31 diciembre).

¹¹³ Este mismo sentido puede entenderse, por ejemplo, en trabajos doctrinales relativos al intercambio de información más antiguos como el de BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)”, Doc. 23/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 5 o CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal”, op. cit., p. 177. Esta concepción tradicional parece haber calado en la doctrina, pues la misma utilización es visible en: SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas...”, op. cit., pp. 94-95, pero también en trabajos mucho más recientes como los de RODRÍGUEZ- BEREJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, en *InDret: Revista para el análisis del Derecho*, nº 3/2012, Barcelona, Julio de 2012, p. 7; o CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias” en *Derecho PCUP: Revista de la Facultad de Derecho*, nº 72, pp. 11-29, Perú, 2014, p. 18.

¹¹⁴ Como bien apuntan MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, en *Crónica Tributaria*, n. 139/2011, pp. 139-163, 2011, p. 141.

consecuencia, resultaría imprescindible elaborar una definición de cada una de estas figuras que permita su distinción de manera precisa. En sentido amplio, la asistencia mutua puede ser definida como el procedimiento que articula una cooperación fiscal entre Estados¹¹⁵. Este es el significado que la asistencia mutua adquiere, por ejemplo, en el art. 1.2 de la LGT española, en la que se define a la misma como “*el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales*”¹¹⁶.

Por su parte, el concepto de asistencia mutua en sentido estricto –identificado como la asistencia mutua en la recaudación de impuestos- hace referencia a aquella cooperación internacional encaminada al cobro de las obligaciones tributarias establecidas por un Estado sobre contribuyentes presentes o situados en otro Estado. Al no poder aquel primer Estado ejercer sus competencias para el cobro en el territorio de este segundo Estado, este último realiza las acciones necesarias en su nombre para dar cumplimiento a la obligación establecida. Para ello no obstante es necesario que dicha obligación esté perfectamente determinada y formalmente reconocida por el Estado asistido¹¹⁷.

En mi opinión, esta diferenciación obligada entre una concepción amplia y otra estricta del concepto de asistencia mutua conduce a una confusión terminológica. Ello es así porque, con frecuencia, el término asistencia mutua es utilizado en un sentido amplio, y como sinónimo de cooperación fiscal internacional, de manera indistinta para referirse a procedimientos de intercambio de información, asistencia mutua en la recaudación o cualesquiera otras formas de cooperación fiscal internacional¹¹⁸.

En consecuencia, y para evitar esta confusión, considero que deben llevarse a la práctica dos propuestas. La primera es que al hablar de asistencia mutua debería hacerse únicamente referencia a su sentido estricto, esto es, la asistencia mutua en la

¹¹⁵ MERINO ESPINOSA, M. P., NOCETE CORREA, F.J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 6.

¹¹⁶ Art. 1.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹¹⁷ Vid. en este sentido, CARRA RICHTER, F., “Exchange of Information for the assistance in the collection of Taxes under Art. 27 OECD Model”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 131-152, Ed. Linde, Viena, 2013, pp. 135 y ss.

¹¹⁸ Una vez más, el art. 1.2 LGT anteriormente citado contribuye a esta confusión al referirse a la asistencia mutua y utilizando este término de manera indistinta para referirse a la actividad de la Administración consistente tanto en la realización de intercambios de información tributaria, como la prestación de asistencia mutua en la recaudación o cualquier otra forma de cooperación fiscal internacional. A este respecto, el art. 1.2 LGT dispone:

“A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.^a de la Constitución”.

recaudación, desterrando la referencia a la asistencia mutua como un concepto amplio que engloba a toda forma de cooperación –intercambio de información incluido-. En segundo lugar, es necesario establecer una clara línea divisoria entre asistencia mutua para la recaudación e intercambio de información como manifestaciones de la cooperación fiscal internacional¹¹⁹.

Respecto a esta segunda propuesta -la separación entre asistencia mutua en la recaudación e intercambio de información- es cierto que entre ambos instrumentos existen amplias similitudes. En primer lugar, ambos son formas de cooperación fiscal internacional, y en consecuencia comparten un amplio catálogo de principios y límites –tales como la reciprocidad, la autonomía procedimental o el orden público-¹²⁰. En segundo lugar, y como tales formas de cooperación, ambos buscan *in genere* una correcta aplicación del sistema tributario. Además, en ambas herramientas se produce una cesión de datos entre Administraciones que supone una excepción al principio de reserva tributaria reconocido en la mayoría de los ordenamientos¹²¹.

Sin embargo, y como comenté con anterioridad considerar la noción de asistencia mutua como un sinónimo de cooperación, y al intercambio de información como una modalidad de ésta conduce a una confusión de términos que entremezcla figuras diferenciadas sin que exista ninguna justificación práctica para ello. No obstante, y de forma adicional, en mi opinión existen varias razones de peso que avalan la delimitación conceptual propuesta, y, con el objeto de evitar confusiones terminológicas, restringir el uso de la expresión “asistencia mutua” a su sentido estricto, esto es, en la recaudación.

En primer lugar, y atendiendo a los instrumentos que reconocen el intercambio de información, la diferenciación entre este instrumento y el de asistencia mutua es clara. El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, que como comenté anteriormente supone el texto de referencia en el ámbito de la cooperación fiscal internacional, regula asistencia mutua e intercambio de información de forma separada y en artículos diferentes. Así, mientras el art. 26 regula el procedimiento de intercambio de información entre Estados¹²², el art. 27 se dedica a la asistencia mutua únicamente en

¹¹⁹ Como defienden GARCÍA PRATS, F. A., “La Asistencia Mutua...”, p. 102 y MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 6.

¹²⁰ Respecto a estos principios y límites, y su reconocimiento en el plano internacional vid., en este mismo trabajo, Capítulo III.

¹²¹ No en balde, una de las cuatro modalidades de Asistencia Mutua en la recaudación consiste precisamente en la “petición de información”, con un objetivo, eso sí, diferente al perseguido por el intercambio de información y como se detallará más adelante en este apartado. A este respecto, las tres modalidades restantes de asistencia, la petición de cobro, la petición de notificación y la petición de medidas cautelares, implican una cesión de datos, al menos, para identificar a los sujetos afectados por estos procedimientos. Vid., en este sentido, el análisis de las modalidades realizado en GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V., y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos...”, op. cit., pp. 159 y ss.

¹²² MCOCDE (2017) Artículo 26.1 “Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes...”

referencia a la recaudación de impuestos¹²³, estableciendo una clara distinción entre ambos.

De hecho, el reconocimiento de la asistencia mutua para la recaudación en el MCOCDE no tuvo lugar hasta 2003, año en el que el mismo introdujo un nuevo artículo 27 regulando la materia, en una fecha muy posterior al reconocimiento, dentro del Modelo, de la cláusula de intercambio de información recogida en el art. 26¹²⁴. Hasta dicha modificación, y desde 1981, la OCDE había publicado un modelo específico de asistencia mutua encaminada a la recaudación y que se encontraba separado, no ya respecto de la cláusula de intercambio de información sino del propio Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, dotando de entidad propia a este instrumento de cooperación¹²⁵.

En este mismo sentido, los Comentarios al art. 26 MCOCDE establecían –y a día de hoy aun lo hacen– una clara distinción entre intercambio de información y asistencia mutua, al excluir de manera expresa la asistencia mutua en la recaudación de su ámbito de aplicación. Así, el párrafo 3 de los Comentarios al MCOCDE establecía la exclusión de la asistencia mutua en la recaudación, realizando un reenvío de la cuestión a la Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa. En concreto, el Comentario disponía: “El artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos. Esta cuestión se trata en el Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (...)”¹²⁶.

En la actualidad (MCOCDE 2017), estos Comentarios continúan marcando una línea divisoria clara entre intercambio de información y asistencia mutua, como atestigua el párrafo 3º de los Comentarios al art. 26: “el Art. 27 se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos, si bien los intercambios de información con el objetivo de recaudar se rigen por el artículo 26¹²⁷”. Este párrafo

¹²³ MCOCDE (2017) Artículo 27.1 “Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo”.

¹²⁴ Como se comentó con anterioridad, esta cláusula de intercambio de información estaba ya presente en el primer Modelo de 1963, y desde entonces ha sufrido diversas modificaciones de importante calado. A este respecto vid., en este mismo trabajo y respecto a los tipos de intercambio (amplio y restringido), Capítulo II, Apartado 1. Hasta la modificación del año 2003 y como apunté anteriormente, la asistencia mutua en la recaudación únicamente aparecía mencionada en el MCOCDE vía Comentarios al art. 26. En este sentido, y como reconocen en GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V., y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos...”, p. 148, el intercambio de información ha experimentado un desarrollo mucho mayor como forma de colaboración entre Estados que el apreciado en la asistencia mutua para la recaudación.

¹²⁵ OCDE *Convention Between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*, adoptado el 29 de enero de 1981. Este Convenio, como reconocían los Comentarios al Art. 26 MCOCDE, fue la base para la regulación de la Asistencia Mutua en la recaudación que se realizaría con posterioridad en el Convenio Multilateral OCDE/CdE. Vid., MCOCDE 2000, Comentarios Art. 26, p. 3, en la versión en castellano realizada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.

¹²⁶ Vid., en este sentido MCOCDE 2000, Comentarios Art. 26, p. 3 en la versión en castellano realizada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.

¹²⁷ Vid., en este sentido MCOCDE 2017, Comentarios Art. 26, p. 3, la traducción es mía.

define la naturaleza de un artículo diferente al que comenta, y su localización parece más propia de los Comentarios al art. 27 que de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE. En mi opinión ello demuestra la necesaria diferenciación entre ambas figuras, pues su razón de ser y situación dentro de los Comentarios no puede ser otra que la de fijar dicha distinción.

De este modo, a partir de 2003, y hasta la actualidad, el MCOCDE amplía las formas de colaboración interestatal, hasta entonces centradas en el intercambio de información, dando entrada a la asistencia mutua en la recaudación, pero estableciendo una clara línea de demarcación entre ambas figuras al situarlas en preceptos diferentes –y en consecuencia, también con diferente una guía interpretativa recogida en los Comentarios -¹²⁸.

Esta misma separación conceptual entre asistencia mutua e intercambio de información es apreciable en el Derecho de la Unión Europea. No en vano, la UE cuenta con dos normas diferenciadas para regular una y otra herramienta. Así, mientras el intercambio de información entre los Estados Miembros de la UE se regula con arreglo a la Directiva 2011/16/UE relativa a la Cooperación Administrativa en el campo de la fiscalidad (DCA)¹²⁹, el ordenamiento de la Unión hace referencia a la asistencia mutua únicamente en referencia a la recaudación de tributos, y en una norma separada como es la Directiva 2010/24/UE¹³⁰.

La separación normativa entre intercambio de información y asistencia mutua ha sido además la tendencia tradicional en el seno de la UE, pues ya desde la creación de las primeras normas en el ámbito de la cooperación fiscal entre EEMM intercambio de información y asistencia mutua se encontraban regulados en normas diferentes. De este modo, la Directiva 77/799/CEE¹³¹ reguló a finales de los años '70 del siglo pasado los procedimientos de intercambio de información entre EEMM, mientras que la asistencia mutua contaba con su propia Directiva, la 76/308/CEE¹³², restringida al ámbito de los créditos en materia de política agraria. Esta Directiva fue modificada posteriormente por la Directiva 2001/44/CEE¹³³ para ampliar su ámbito de aplicación y dar cabida a la

¹²⁸ Véase en este sentido el análisis del art. 27 MCOCDE presente en GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V., y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación...”, op. cit., pp. 162 y ss.

¹²⁹ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

¹³⁰ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

¹³¹ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos.

¹³² Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.

¹³³ Directiva 2001/44/CE del Consejo de 15 de junio de 2001 por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales. Respecto al desarrollo de esta

asistencia mutua respecto de otras figuras impositivas, creando así un verdadero régimen de asistencia mutua en la recaudación dentro de la UE.

En segundo lugar, y más allá del plano formal o normativo, considero que hay razones de índole práctica que aconsejan la delimitación conceptual propuesta entre intercambio de información y asistencia mutua. En este sentido, la principal diferencia entre una y otra herramienta radica en el objetivo perseguido por cada una de ellas.

Por un lado, el intercambio de información busca obtener todos aquellos datos que permitan a la Administración comprobar con exactitud que se ha producido un hecho imponible susceptible de gravamen, así como la identidad de la persona que lo realizó. En consecuencia, el intercambio de información es un instrumento para la *identificación, determinación y cuantificación* de la deuda tributaria de un contribuyente, o bien la *confirmación* de corrección la liquidación practicada al mismo, a través de la recopilación de datos que permitan constatar la realización de un hecho imponible por su parte¹³⁴. Esto es, el intercambio de información persigue una correcta *aplicación* de la norma tributaria¹³⁵.

Por otro lado, la asistencia mutua tiene como meta el cobro de una deuda existente e identificada, respecto de la cual la realización del hecho imponible ya ha sido debidamente comprobada. En este caso, la deuda *se encuentra ya determinada y cuantificada* pero la Administración necesita de la colaboración de otras Administraciones extranjeras para hacer efectivo su cobro. En otras palabras, la asistencia mutua persigue la correcta *ejecución* de la norma tributaria.

A esta disparidad de objetivos –y como consecuencia de ella- se une la diferencia en el momento de utilización de una y otra herramienta dentro del procedimiento tributario en su conjunto. Así, el intercambio de información tributaria tendrá lugar siempre con anterioridad a la asistencia mutua, como una forma de colaboración *ex ante*, pues siempre será necesaria la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un contribuyente de forma previa a su recaudación. En este mismo sentido, la asistencia mutua constituye una colaboración *ex post*, lo que supone que, a diferencia de lo que ocurre con el intercambio de información, no puedan establecerse mecanismos de cooperación espontáneos¹³⁶.

Una consecuencia lógica de estas dos circunstancias –objetivo perseguido por una y otra herramienta y momento de utilización de cada una de ellas- se plasma en el diferente régimen de garantías que atañe a los ciudadanos en función de la herramienta utilizada.

forma de colaboración a través de la aprobación o modificación de Directivas en la UE vid., GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V., y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación...”, op. cit., pp. 151-152. También CHACÓN JEREZ, D., “La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo”, en *Cuadernos de Formación*, Colaboración 4/14, Volumen 17/2014, pp., 59-70, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pp. 59-65.

¹³⁴ Vid. HERNANDO RIVERO, M. E., “Análisis de la Directiva...”, op. cit., p. 90.

¹³⁵ GARCÍA PRATS, F.A., “La Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 102.

¹³⁶ GARCÍA PRATS, F.A., “La Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 102.

En este sentido, uno y otro instrumento inciden de manera distinta en la esfera de derechos de los ciudadanos a los que afectan, y consecuentemente deben ir acompañados de una serie de garantías que eviten una injerencia desproporcionada sobre dichos derechos.

En este sentido, parece claro que la injerencia en el derecho a la intimidad será mucho mayor en el caso del intercambio de información, en el que la Administración debe recabar toda la información relevante para conocer la situación económica de un contribuyente y está facultada a realizar actos de comprobación e investigación para obtenerla. En el caso de la asistencia mutua, por otra parte, el derecho a la propiedad será objeto de una injerencia mayor que en el supuesto del intercambio de información, pues requerirá una actividad recaudatoria que no ha lugar respecto del intercambio. Ambos ejemplos evidencian como uno y otro instrumento tienen una capacidad diferente de afectar a los derechos de los ciudadanos afectados por los mismos, circunstancia que aconseja la determinación de un régimen de garantías diferente para cada uno de ellos, y en consecuencia, una separación conceptual clara que permita delimitar el ámbito de cada uno de ellos con nitidez.

Por último, creo conveniente citar la postura según la cual una y otra figuras jurídicas se diferenciarían en la posibilidad de realizar un intercambio de información sin cobertura legal, mientras que para que la asistencia mutua se produzca es necesaria la existencia de un Convenio o Acuerdo bilateral o multilateral¹³⁷. En el caso del intercambio de información, el mismo podría producirse de manera unilateral, sin que medie acuerdo alguno. Esta posibilidad descansa en la capacidad del intercambio de perseguir el fraude fiscal, de tal modo que frente a la posible comisión de dicho fraude estaría justificada la iniciativa de un Estado de enviar determinada información a otro para que evite dicha comisión¹³⁸. En mi opinión, no obstante, esta segunda justificación es menos contundente que la primera a la hora de defender una diferenciación conceptual entre asistencia mutua e intercambio¹³⁹.

Es cierto que determinados intercambios de información podrían producirse aun en ausencia de un Convenio o Acuerdo previo que los regule, en mi opinión ello no debiera ser así. En cualquier intercambio de información tributaria entran en juego varios derechos de los contribuyentes, y se generan situaciones que requieren de un marco legal claro. Así por ejemplo qué personas van a tener acceso a la información intercambiada y qué usos van a poder darse a la misma son cuestiones centrales que no pueden quedar en el aire. La lucha contra el fraude y la evasión debe pasar por un aumento de la cooperación entre Administraciones, pero no por una rebaja en la garantía de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Por tanto, cualquier intercambio

¹³⁷ Así lo considera CARRA RICHTER, F., op. cit., pp. 135 y ss.

¹³⁸ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004, p. 25.

¹³⁹ De hecho, otras posturas doctrinales rechazan esta posibilidad, declarando que es necesaria la existencia de una habilitación normativa expresa para que se lleve a cabo cualquiera de las dos acciones de cooperación, ya sean un intercambio de información o bien una asistencia mutua en la recaudación. En este sentido GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 101.

debe realizarse atendiendo a unas reglas claras y prefijadas, o al menos contar con un firme compromiso, prestado por quien recibe la información, de otorgar ciertas garantías y precauciones básicas.

Además, es necesario tener en cuenta que el Derecho interno de muchos países prohíbe el envío de información a otras Administraciones a menos que exista un Convenio que lo reconozca¹⁴⁰. En consecuencia, la operatividad de los intercambios unilaterales es limitada, siendo éstos poco comunes por regla general. Así, a nivel mundial impera la necesidad de que exista un Convenio o instrumento que expresamente prevea la posibilidad de llevar a cabo el intercambio de información –tradicionalmente un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI)-¹⁴¹.

En conclusión, y aunque no comparto por entero este último motivo de justificación señalado para deslindar conceptualmente asistencia mutua e intercambio de información, sí considero necesario establecer una clara separación conceptual entre las diferentes formas de cooperación de acuerdo a las demás razones expuestas anteriormente. La utilización del término asistencia mutua como un sinónimo de cooperación fiscal internacional o de intercambio de información supone un aumento de la confusión respecto de las diferentes formas de colaboración administrativa en el campo de la fiscalidad internacional. En este sentido, la referencia a dicha asistencia debe ceñirse a la asistencia mutua en la recaudación, como un procedimiento de colaboración que permita el cobro de deudas tributarias mediante la asistencia de otras Administraciones tributarias.

Desde esta perspectiva, intercambio de información y asistencia mutua –entendida como asistencia en la recaudación- deben ser tratados como conceptos diferenciados, como por otra parte ya hacen los instrumentos normativos internacionales en la materia –MCOCDE y Directivas UE-. Ambos son modalidades distintas de la cooperación fiscal internacional, concepto más amplio y que engloba a toda forma de colaboración entre Administraciones tributarias, si bien presentan una naturaleza diferente. No creo conveniente, por tanto, aludir a estas categorías de manera indistinta y como sinónimos, pues ello sólo genera una mayor confusión acerca de la naturaleza y ámbito de aplicación de este tipo de herramientas¹⁴².

3. El desarrollo histórico del intercambio de información tributaria.

El intercambio internacional de información tributaria se ha convertido en una herramienta indispensable para garantizar la gestión tributaria en un ámbito globalizado y caracterizado por la movilidad de activos y rentas. Así, en los últimos años hemos

¹⁴⁰ Como apunta CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, pp. 51-52.

¹⁴¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, pp. 52-53.

¹⁴² De la misma opinión son GARCÍA PRATS, F. A., “La Asistencia...”, en *Crónica Tributaria* nº 101, pp. 87- 120, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 102; o MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 5.

asistido a una evolución sin precedentes de la normativa relativa al intercambio, con el objetivo de lograr una cooperación más amplia y eficaz entre las Administraciones tributarias de los diferentes Estados.

Basta realizar un breve repaso de los diferentes instrumentos normativos existentes en el plano internacional y dedicados a la implementación del intercambio de información tributaria, para tomar conciencia de la pluralidad normativa existente en este ámbito, un factor que, en la práctica, puede resultar contraproducente, poniendo en riesgo incluso la eficacia de este intercambio.

El intercambio de información tiene su reconocimiento, de forma tradicional, en instrumentos bilaterales como son los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs)¹⁴³. Aunque el ámbito objetivo y la finalidad de estos Convenios va más allá que el del intercambio de información, a través de los mismos generalmente es posible articular este intercambio¹⁴⁴. De este modo, es común la inclusión de una cláusula de intercambio de información en los Modelos que sirven como base para la aprobación CDIs. El más importante de ellos es, sin duda, el MCOCDE, que incluye la cláusula de intercambio en su artículo 26. Éste ha servido además como modelo e influenciado decisivamente a los demás Modelos de Convenio elaborados por otras Organizaciones Internacionales¹⁴⁵.

En este sentido, ha de destacarse, en primer lugar, el MCONU¹⁴⁶, elaborado por Naciones Unidas, que incluye una cláusula de intercambio de información muy similar a la elaborada por la OCDE¹⁴⁷. También el MCEEUU contiene una cláusula redactada en términos similares a la contenida en el MCOCDE¹⁴⁸, aunque este modelo añade 3

¹⁴³ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 5.

¹⁴⁴ HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information and Legal Protection: DTCs and EC Law”, en LANG, M., SCHUCH, J. y STARINGER, C., (Eds.), *Tax Treaty Law and EC Law*, pp. 249-264, ed. Linde, Viena, 2007, p. 249.

¹⁴⁵ Por ejemplo, la ONU suele adaptar su cláusula de intercambio de información recogida en el MC a las revisiones y actualizaciones que se realizan del MCOCDE; como hizo en 2005 para adaptarse a la modificación previa del MCOCDE, a través de la *Propuesta de modificación del artículo 26 (intercambio de información) de la Convención Modelo de Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, E/C.18/2005/10. Aunque existen amplias similitudes entre el MCOCDE y otros MCs, también pueden apreciarse ciertas diferencias entre uno y otros. Así por ejemplo es interesante el análisis de GARCÍA PRATS, F. A., en “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *Crónica Tributaria*, n. 133/2009, pp. 101-123, IEF, 2009, pp. 112 y ss., donde detallan algunas de las diferencias más importantes entre el MCOCDE y el MCONU.

¹⁴⁶ *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and developing countries*, Naciones Unidas, Nueva York, 2001, la última revisión de este Modelo corresponde a 2011. El mismo también puede encontrarse traducido al español con el título: *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Naciones Unidas, Nueva York, 2011, art. 26, pp. 31-32. Vid. MERINO ESPINOSA, M. P., NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, op. cit., pp. 14-15.

¹⁴⁷ La diferencia más notable es la adición de un apartado 6º en el MCONU que reconoce la posibilidad de las autoridades competentes de realizar consultas para “determinar los métodos y técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales habrá de intercambiarse información con arreglo al párrafo 1”.

¹⁴⁸ *United States Model Income Tax Convention*, de 15 de noviembre de 2006. Vid. el análisis realizado sobre este modelo por MERINO ESPINOSA, M. P., NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, pp. 15-16.

apartados adicionales a la redacción presente en dicho MCOCDE¹⁴⁹. Además de éstos, la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ASEAN) cuenta con su propio Modelo de Convenio¹⁵⁰, cuyo artículo 26 también reconoce el intercambio de información.

Dentro de los instrumentos bilaterales también se encuentran aquellos acuerdos específicos, cuya única finalidad –o al menos, la primordial- es la de permitir el intercambio de información fiscal entre dos Estados. Entre ellos destaca el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de informaciones tributarias elaborado por el CIAT y aprobado en 1999¹⁵¹. Este acuerdo tiene la peculiaridad de adelantarse a la OCDE, pues la misma también cuenta con un Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información (MAIIo TIEA, por sus siglas en inglés *Tax Information Exchange Agreement*), aprobado en 2002 y que será objeto de estudio más adelante en este mismo Capítulo¹⁵².

En segundo lugar se encuentran los Acuerdos multilaterales. Los mismos pueden tener un ámbito objetivo amplio y hacer referencia en su articulado al intercambio o bien tener un ámbito específico en materia de cooperación y asistencia mutua. Así, dos ejemplos típicos de ese segundo grupo de tratados específicos son la Convención Multilateral elaborada por la OCDE y el Consejo de Europa –también llamado Convenio de Estrasburgo o simplemente Convención Multilateral- o el Modelo de TIEA en su versión multilateral. No obstante, existen numerosos ejemplos de instrumentos multilaterales para evitar la doble imposición que reconocen el intercambio de información.

Un primer ejemplo es el Convenio tributario para evitar la doble imposición de la Comunidad Económica del África Occidental que reconoce el intercambio de información en su artículo 38¹⁵³. En este mismo continente tiene su ámbito territorial el Acuerdo del África Oriental para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal¹⁵⁴, con una cláusula de intercambio recogida en su artículo 27. También en África puede encontrarse el Convenio para evitar la doble imposición y para establecer las reglas de asistencia recíproca en materia de impuestos sobre la renta entre

¹⁴⁹ Así, el artículo 26.6 obliga al intercambio de originales –o copias certificadas de los mismos- cuando así sea específicamente requerido por uno de los Estados. El apartado séptimo de este artículo 26 obliga además a intentar la recaudación en nombre del otro Estado para evitar que se otorguen beneficios fiscales a personas sin derecho al mismo. Por último, el apartado octavo obliga a los Estados firmantes a permitir a los funcionarios del otro Estado a entrevistar a personas y examinar los libros y registros si media el consentimiento de las personas investigadas.

¹⁵⁰ *Intra-ASEAN Model Double taxation convention*, Manila, 15 de diciembre de 1987.

¹⁵¹ *Modelo de Acuerdo CIAT sobre intercambio de informaciones tributarias, aprobado en la 33ª Asamblea* (El Salvador), 1999.

¹⁵² OCDE, *Acuerdo sobre intercambio de información en material tributaria*, OCDE Publishing, París, 2002.

¹⁵³ *West African Economic Community taxes Convention between the members of the west African Economic Community for the avoidance of double taxation*, Lome, 29 de Noviembre de 1983.

¹⁵⁴ *Agreement between the Governments of the Republic of Kenya, the United Republic of Tanzania and the Republic of Uganda for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*, Arusha, 30 de noviembre de 1999.

los estados de la Unión Árabe del Magreb¹⁵⁵, cuyo artículo 26 habilita el intercambio de información fiscal.

En Asia, la SAARC (Asociación del Sur de Asia para la Cooperación Regional) cuenta un Convenio multilateral para la prevención de la doble imposición y la asistencia administrativa mutua en materia tributaria¹⁵⁶. Del mismo modo, el artículo 24 del Convenio para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal¹⁵⁷ aprobado por el Consejo de la Unión Económica Árabe dispone un mecanismo de intercambio de información.

El continente Americano cuenta con dos instrumentos multilaterales que reconocen el intercambio de información. Son, por un lado, la Decisión 578¹⁵⁸ de la Comisión de la Comunidad Andina, cuyo artículo 19 reconoce esta herramienta, y por otro el Acuerdo para evitar la doble imposición y prevención de la evasión fiscal y para el reforzamiento del comercio e inversión regional de la Comunidad del Caribe (CARICOM) –art. 24-¹⁵⁹.

En Europa, las normas emanadas por la UE, y la existencia del Convenio Multilateral han ocupado el espacio que en otros ámbitos geográficos tienen las Convenciones que acabo de apuntar. No obstante, entre los países nórdicos sí existe un tratado similar a los citados, independiente tanto de las normas de la Unión como del Convenio Multilateral. Éste no es otro que la Convención Nórdica de Asistencia Administrativa Mutua¹⁶⁰, un instrumento multilateral pionero en la cooperación fiscal internacional. El mismo ha sido suscrito por Finlandia, Suecia, Noruega, Dinamarca e Islandia, dentro de un ámbito –el de los países nórdicos- caracterizado por una estrecha cooperación en múltiples planos¹⁶¹. De hecho, un primer tratado de este tipo fue aprobado en una fecha tan temprana como 1972, reformado en 1976, 1981 y 1987 y finalmente sustituido por la Convención actual. Además, esta Convención prevé la posibilidad de que el Estado requirente, en determinadas circunstancias, reembolse al Estado requerido los costes en los que ha incurrido al prestarle su colaboración¹⁶².

¹⁵⁵ *Convention tendant a éviter les doubles impositions et établir les règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu entre les États de l'Union du Maghreb Arabe*, Argel, 23 de julio de 1990.

¹⁵⁶ *SAARC limited multilateral agreement on avoidance of double taxation and mutual administrative assistance in tax matters*, Dhaka (Bangladesh, 13 de noviembre de 2005).

¹⁵⁷ *Agreement for the avoidance of double taxation and prevention of tax evasion between the States of the Arab Economic Union Council*, El Cairo, 3 de diciembre de 1973.

¹⁵⁸ *Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina*, de 4 de mayo de 2004 en Lima.

¹⁵⁹ *Agreement among the governments of the member States of the Caribbean Community for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, profits or gains and capital gains and for the encouragement of regional trade and investment*, St. Michael, Barbados, 6 de Julio de 1994.

¹⁶⁰ *Nordic mutual assistance convention on mutual administrative assistance in tax matters*, de 7 de diciembre de 1989.

¹⁶¹ Buena muestra de ello es el Consejo Nórdico, creado en 1952, un órgano inter-parlamentario que cuenta con 87 miembros elegidos entre los Estados nórdicos citados y las Islas Feroe, Islas Aland y Groenlandia. Vid. VALKAMA, M., “The Nordic Mutual Assistance Convention on Administrative Assistance in Tax Matters”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 197-220, Ed. Linde, Viena, 2013, pp. 199-201.

¹⁶² art. 22 de la Convención Nórdica. Vid. VALKAMA, M., “The Nordic Mutual Assistance...”, p. 204.

Entre estos instrumentos de ámbito multilateral deben ser asimismo destacadas las normas de la Unión Europea, las cuales cuentan con una sustantividad propia. Aunque algunas de estas normas serán más desarrolladas más adelante, cabe destacar aquí la Directiva 2011/16 (DCA) o la Directiva 2003/48¹⁶³ -ya derogada-, que instauró un sistema de intercambio de información automático en rendimientos del capital dentro de la Unión. Además, es necesario referirse a todo el entramado de normas relativas a la imposición indirecta –principalmente el IVA- que reconocen el intercambio de información, como el Reglamento 904/2010, sobre cooperación administrativa en el campo del IVA.

Además, el intercambio de información tributaria tiene su reconocimiento en aquellas convenciones dedicadas a la cooperación y asistencia en el ámbito criminal. En el ámbito europeo, el Consejo de Europa y el Consejo Europeo han generado cierta confusión al contar con instrumentos paralelos de cooperación en el ámbito penal¹⁶⁴. El primero de ellos es la Convención de Asistencia Mutua sobre Asuntos Criminales entre los EEMM de la Unión Europea, aprobada por el Consejo Europeo en el año 2000¹⁶⁵. El segundo es la Convención Europea de Asistencia Mutua sobre Asuntos Criminales, aprobada en 1959, y cuyo Protocolo Adicional de 1978 permitió su extensión al campo tributario¹⁶⁶. Además de éstos, en el continente americano existe la Convención Interamericana sobre Asistencia Mutua en Asuntos Criminales, cuyo protocolo opcional de 1992 permite su aplicación para delitos fiscales¹⁶⁷.

Finalmente, los últimos modelos normativos en materia de intercambio de información tributaria han venido dedicados a la implementación de un sistema de envío y recepción automáticos de datos con relevancia fiscal. Los mismos se centran en el intercambio automático de información financiera, implicando a las Instituciones financieras en la recopilación y suministro de estos datos. La normativa estadounidense FATCA –y en concreto los Modelos de *Intergovernmental Agreements* o IGAs-, el Estándar Común de Reporte de la OCDE (ECR, o CRS por sus siglas en inglés *Common Reporting Standard*) y la Directiva 2014/107/ue (DCAII) son los máximos exponentes de esta nueva corriente normativa. No obstante, si bien FATCA propone un intercambio bilateral, tanto el ECR como la DCAII adoptan un enfoque multilateral.

¹⁶³ Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Derogada por la Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo de 10 de noviembre de 2015 por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Tras la aprobación de la DCA (2011/16), el sistema de intercambio de información que articulaba la Directiva del ahorro dejó de ser necesario, al estar cubierto por el nuevo intercambio automático postulado en la nueva Directiva, por lo que en 2015 se procedió a la derogación de la misma.

¹⁶⁴ WALKER, B., “Exchange of Information for Criminal Tax Matters”, en GÜNTHER, O.-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 583-599, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 592.

¹⁶⁵ *Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters between the Member States of the European Union*, de 29 de Mayo de 2000.

¹⁶⁶ CoE, *Second Additional Protocol to the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters*, ETS n. 182, de 17 de marzo de 1978.

¹⁶⁷ Protocolo opcional a la *Inter-American Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters*, de 23 de mayo de 1992.

Si bien es cierto que el interés de las Administraciones por potenciar el intercambio internacional de información tributaria ha crecido de forma exponencial en los últimos años, también es verdad que esta forma de cooperación no supone una novedad radical en el plano internacional. Durante el siglo pasado, el intercambio de información vivió un período de lento desarrollo, que se aceleró al llegar el tramo final. En este sentido, considero que un breve repaso al desarrollo histórico de esta institución resulta pertinente, pues el mismo permite constatar el creciente compromiso en favor de dicho intercambio de información y la importancia otorgada al mismo por diversos actores internacionales –en especial el G-7/G-8, la OCDE o la UE-, a la vez que certifica el rápido desarrollo experimentado en este mismo período.

A través del análisis desde la perspectiva histórica de esta herramienta, por tanto, es posible valorar los logros alcanzados en los últimos años, hasta conseguir una adhesión internacional firme al intercambio internacional de información tributaria como instrumento al servicio de la gestión tributaria y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales en un contexto globalizado¹⁶⁸.

El origen del intercambio internacional de información tributaria puede situarse en la década de los años 40 del siglo XIX, período en el que Bélgica suscribió varios tratados con Estados de su entorno que incluían cláusulas para permitir el intercambio de información. Así Francia en 1843, Países Bajos en 1845 y Luxemburgo en ese mismo año, firmaron sendos tratados con el reino belga reconociendo diversas cláusulas relativas a la cooperación administrativa en materia de tributos. Aunque su ámbito era muy reducido –se preveía el intercambio de información respecto de los impuestos de registro-, estas previsiones forman el germen del intercambio que se desarrollaría años más tarde, ya con una operatividad ampliada¹⁶⁹.

Durante el siglo XX el intercambio internacional de información alternó períodos de un relativo interés con otros en los que el desarrollo fue mínimo. Esta institución fue objeto de estudio en el seno de la Sociedad de Naciones durante el período de entreguerras –concretamente en la década de los años 20-. De hecho, diversos autores consideran los trabajos de esta Organización Internacional, en un contexto multilateral y fruto de

¹⁶⁸ COLLADO YURRITA, M. A., y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 35.

¹⁶⁹ Así lo considera CALDERÓN CARRERO, que sitúa el origen histórico de la institución del intercambio de información en estos tratados, vid. CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 32. También FALCÓN y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E. consideran a estos tratados como los primeros antecedentes a los actuales Convenios para Evitar la Doble Imposición, vid., FALCÓN y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010, p. 16. Por último, ROMERO FLOR, L. M., “Las diferentes etapas normativas...”, op. cit., p. 302, también cita estos Tratados como el primer ejemplo histórico de cooperación fiscal transnacional.

negociaciones que implicaron a diversos Estados a un mismo tiempo, como el verdadero origen del intercambio internacional de información a efectos fiscales¹⁷⁰.

En 1921, la Organización creó una comisión de expertos con el objeto de preparar un informe sobre la doble imposición, el cual fue publicado finalmente en 1923¹⁷¹. Los trabajos de esta comisión continuaron durante la misma década, elaborando entre 1926 y 1927, analizándose en estos años el problema de la doble imposición internacional, y elaborándose un documento centrado tanto en esta doble imposición como en el problema de la evasión fiscal¹⁷².

Sin embargo, no fue hasta la década de los años 40, casi dos décadas después de la aparición de estos primeros borradores, cuando la Liga de las naciones mantuvo dos reuniones centradas, de nuevo, en la doble imposición internacional. La primera de ellas tuvo lugar en México en 1943, mientras que la segunda se celebró en Londres una vez acabada la II Guerra Mundial, en 1946. En las mismas se decidió recuperar las ideas de los borradores de los años 20 y fundir sus propuestas en dos nuevos Modelos, conocidos como borrador de México (*Mexico draft*)¹⁷³ y borrador de Londres (*London Draft*)¹⁷⁴. Ambos Modelos venían complementados con comentarios interpretativos al estilo del posterior MCOCDE. Estos nuevos Modelos contenían diversos instrumentos para garantizar el intercambio de información tributaria entre Estados contratantes, recogidos en su sección XIX.

Dos años después de la publicación del borrador de Londres, en 1948, se creó la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), que se convertiría en la OCDE en 1961, tras la incorporación de EEUU y Canadá. Esta organización ha sido de manera indudable la que más influencia ha ejercido en el desarrollo del intercambio de información entre Administraciones tributarias, principalmente a través de su Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición (MCOCDE).

Una primera versión de dicho Modelo de Convenio fue publicada en 1963, la cual ya introducía una primera cláusula de intercambio de información en su artículo 26. Esta cláusula era el resultado de los trabajos realizados en el seno de la OECE/OCDE entre

¹⁷⁰ Esta es la opinión, por ejemplo, de CANNAS, F., “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purposes”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 15-34, Ed. Linde, Viena, 2013, pp. 18-19 o SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 74. También en este sentido TRAVERSA, E. y CANNAS, F., “Exchange of information (Art. 26 OECD Model Convention)”, en LANG, M. et. al., *The OECD Model Convention and its Update 2014*, pp. 147-175, Ed. Linde, IBFD, Ámsterdam, 2015, p. 147.

¹⁷¹ Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — Document E.F.S.73. F.19 (April 5th 1923).

¹⁷² Report Presented by the Comm. of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations Doc. C.216.M.85 1927 11 (1927). Vid., en este sentido, el análisis de VOGEL, K., “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, en *Berkeley Journal of International Law*, Volume 4, Issue 1, spring, 1986, pp. 10 y 11 y CANNAS, F., op. cit., p. 18.

¹⁷³ *Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income* (Mexico Draft, 1943)

¹⁷⁴ *Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property* (London Draft, 1946); *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*, League of Nations Doc. C.88.M.88. 1946 II A. (1946).

1958 y 1963, años en los que se presentaron varios borradores de la misma¹⁷⁵, y su texto era el siguiente:

“1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio y el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el presente Convenio, en la medida en que la imposición prevista en el mismo sea conforme al presente Convenio. La información que sea intercambiada de este modo será mantenida secreta y no se revelará a cualquier persona o autoridades distintas a aquellas encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a uno de los Estados contratantes a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información (particulares) que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”¹⁷⁶.

De este modo, el art. 26 del primer MCOCDE (1963) habilitaba a un intercambio de información limitado, aplicable únicamente para la exigencia de los impuestos comprendidos en el propio MCOCDE. El resto de impuestos comprendidos en el ordenamiento fiscal de los Estados parte quedaba así fuera del ámbito de aplicación del intercambio. A esta limitación se sumaba, además, la restricción comprendida en el artículo 1 del propio Modelo. De acuerdo al mismo, el Convenio era aplicable a todos aquellos residentes en los Estados parte del mismo, así como a los nacionales de dichos Estados. En consecuencia, el intercambio de información diseñado en el art. 26 del propio Modelo únicamente podía desarrollarse respecto de dichos residentes o nacionales, quedando fuera de su ámbito subjetivo todas aquellas personas, físicas o jurídicas, que no cumpliesen, al menos, uno de los dos requisitos fijados por dicho art. 1.

No obstante, y pese a las limitaciones del intercambio de información diseñado inicialmente por el MCOCDE, desde la aparición de la cláusula de intercambio de información de dicho Modelo los mayores avances en este campo han venido de la mano de las modificaciones operadas en el mismo. El artículo 26 del Modelo la OCDE se ha convertido en el referente a la hora de articular las previsiones de intercambio de información en cualquier Convenio, Acuerdo o norma. Este artículo ha supuesto así el estándar mínimo sobre el que se han construido los sistemas de intercambio de información presentes en otros instrumentos (normativa UE, Convenios bilaterales y Multilaterales, el Modelo ONU, etc.). De este modo, la influencia de los trabajos de la

¹⁷⁵ Vid., a este respecto, CANNAS, F., “The Historical Development...”, op. cit., p. 18.

¹⁷⁶ Art. 26 MCOCDE (1963).

OCDE ha sido crucial a la hora de conformar el intercambio de información tributaria tal y como es hoy en día, convirtiéndose, sin lugar a duda, el actor principal en la evolución y el desarrollo del intercambio internacional de información tributaria¹⁷⁷.

Un año clave a la hora de hablar de intercambio internacional de información entre Administraciones fiscales es 1977. En este año, el artículo 26 del Modelo OCDE fue revisado y su ámbito ampliado, introduciendo la posibilidad de requerir y transferir información en poder de la Administración en relación a cualquier persona, nacional, residente o no en el Estado en cuestión, a diferencia de la limitación previa contenida en el Modelo de 1963. Si en la versión del Art. 26 MCOCDE de 1963 se establecía que los Estados en principio únicamente podrían intercambiar la información relativa a sus residentes o nacionales, la redacción de 1977, por el contrario, establecía que : *“1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1 (...)”*¹⁷⁸.

En este sentido, la última frase de este extracto del art. 26 *“El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1”* supone la posibilidad de eliminar cualquier restricción derivada de la nacionalidad o la residencia de los sujetos titulares de la información a intercambiar, pudiéndose proceder al intercambio de toda aquella información en poder de la Administración. En esta misma revisión del Modelo se precisó además la previsión de secreto tributario, de acuerdo a la cual la información recibida por un Estado debía ser tratada como cualquiera otra obtenida en su territorio a través de sus procedimientos domésticos, garantizando el mismo nivel de confidencialidad.

Así, mientras el texto del art. 26 en la versión del Modelo de 1963 establecía que *“la información que sea intercambiada de este modo será mantenida secreta y no se revelará a cualquier persona o autoridades distintas a aquellas encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio”*¹⁷⁹, la cláusula reformada en 1977 precisaba en mayor medida el alcance de esta reserva de los datos intercambiados, previendo que *“las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) involucradas en la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas*

¹⁷⁷ Un relato detallado de las acciones llevadas a cabo por esta organización en las últimas décadas con el objeto de desarrollar el intercambio de información puede encontrarse en COLLADO YURRITA, M. A., y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información...”, op. cit., pp. 44-51.

¹⁷⁸ Art. 26.1 MCOCDE (1977).

¹⁷⁹ Art. 26 MCOCDE (1963).

*informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales*¹⁸⁰”. Se lograba así un intercambio más fiable, del mismo modo que se pretendía eliminar las reticencias de ciertos Estados a la hora de compartir su información.

En 1977 también hizo su aparición la Directiva 77/799/CEE¹⁸¹, que implementaba un sistema de intercambio entre los Estados de la Unión Europea, y se convertía en el primer instrumento multilateral de intercambio de información en el seno de la Unión. Esta Directiva involucró a la UE en el desarrollo del intercambio de información, incorporando los últimos avances presentes en el MCOCDE, e incluso superando las previsiones contenidas en el art. 26 del mismo. La Directiva de 1977 incluyó en su articulado las diferentes Modalidades de intercambio de información tributaria, permitiendo una cooperación más amplia entre las Administraciones de los EEMM.

De este modo, la misma incorporaba los estándares OCDE relativos al intercambio, previo requerimiento disponiendo en su artículo 2 que: “1. *La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. La autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado petionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado.* 2. *A los fines de la comunicación de las informaciones a que se refiere el apartado 1, la autoridad competente del Estado miembro requerido, llevará a cabo, si procede, las investigaciones necesarias para obtener estas informaciones*”¹⁸². No obstante, esta norma incluso iba más allá y recogía en su articulado dos nuevas modalidades de intercambio.

El art. 3, por su parte, incorporaba al ordenamiento europeo una cláusula que permitía realizar intercambios automáticos de información, disponiendo que: “*Para las modalidades de casos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta establecido en el artículo 9, las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, sin solicitud previa y de una manera regular*”¹⁸³.

¹⁸⁰ Art. 26 MCOCDE (1977).

¹⁸¹ Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

¹⁸² Artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

¹⁸³ Artículo 3 de la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

Asimismo, el art. 4 de la Directiva preveía la posibilidad de realizar de intercambios espontáneos de información tributaria, al establecer que:

“1. La autoridad competente de cada Estado miembro comunicará, sin solicitud previa, las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, de las que tenga conocimiento, a la autoridad competente de cualquier Estado miembro interesado en los casos en que : a) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro ; b) un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produjera un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro ; c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos ; d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas ; e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro.

2. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán en el marco del procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9, extender el intercambio de informaciones previsto en el apartado 1 a otros casos distintos a los que allí se contemplan.

3. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán intercambiarse, en cualquier otro caso y sin solicitud previa, las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, de las que tengan conocimiento”¹⁸⁴.

Como ha quedado de manifiesto, la Directiva 77/799/CEE implementó en la Comunidad Europea los estándares OCDE relativos a las modalidades de intercambio – incluso superándolos en algunas cuestiones-, pero también recogía otros de los principios postulados en el Modelo de Convenio, como por ejemplo los relativos a la reserva de los datos tributarios intercambiados, de forma prácticamente idéntica a las previsiones OCDE. De este modo, el art. 7.1 de esta Directiva establecía que: *“Todas las informaciones de las que un Estado miembro tenga conocimiento en aplicación de la presente Directiva se mantendrán en secreto, en este Estado, de la misma manera que las informaciones recogidas en aplicación de su legislación nacional¹⁸⁵”,* con un mandato igual al contenido en el art. 26.1 MCOCDE.

¹⁸⁴ Artículo 4 de la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

¹⁸⁵ Artículo 7.1 de la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

Con la aprobación de esta Directiva, la UE se situaba a la cabeza de la cooperación en materia fiscal entre sus Estados Miembros. Esta norma, pionera en el seno de la Unión en materia de cooperación, permitió adaptar la colaboración de los EEMM al incipiente estándar OCDE, superando incluso las previsiones de dicha Organización internacional y sentando las bases de los sistemas de colaboración y normas comunitarias que se aprobarían más adelante.

Durante los años 80 y 90 se hicieron avances relativos, en un período en el que el intercambio de información pareció perder el interés que había suscitado pocos años atrás. No obstante, es destacable la aparición de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (o Convención de Estrasburgo) de 1988¹⁸⁶; una co-producción de la OCDE y el Consejo de Europa (CdE o CoE por sus siglas en inglés) en forma de Convención multilateral para lograr una mayor cooperación fiscal internacional¹⁸⁷. La elaboración de este Convenio fue auspiciada por ambas organizaciones tras la publicación de la Recomendación 883 en 1978¹⁸⁸ por la Asamblea Parlamentaria del CdE, en la que se urgía a los Estados signatarios a aumentar la cooperación fiscal internacional para evitar el fraude y la evasión. Dicha recomendación fue el pistoletazo de salida a las negociaciones en el seno de la OCDE y el CdE que culminarían con el borrador y posterior texto de la Convención.

El final del siglo XX supuso el impulso definitivo al intercambio internacional de información tributaria, auspiciado por la petición del G-7¹⁸⁹ a la OCDE de diseñar un plan de choque frente al problema de la competencia fiscal perniciosa. En la reunión de 1996 este grupo trató el problema de la competencia fiscal perniciosa, sugiriendo la posibilidad de que la OCDE elaborara un plan de acción contra dicha competencia – plan que finalmente se concretaría en el documento OCDE sobre competencia fiscal perniciosa de 1998 y los informes de seguimiento subsiguientes¹⁹⁰-. Este plan pronto se convertiría en el proyecto estrella del Comité de Asuntos Fiscales de esta organización¹⁹¹.

¹⁸⁶ Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecha en Estrasburgo, el 25 de enero de 1988.

¹⁸⁷ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 75.

¹⁸⁸ Recommendation 833 (1978) m Co-operation between Council of Europe member states against international tax avoidance and evasion, 24 de abril de 1978.

¹⁸⁹ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), p. 7.

¹⁹⁰ OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, OCDE Publishing, París, 1998; OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2001. Una versión traducida al castellano de este documento puede encontrarse bajo el título: *Proyecto de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas, informe de progreso de 2001*, IEF, Madrid, 2001; OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2004. Una versión traducida al castellano de este documento puede encontrarse bajo el título: *Proyecto de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas, informe de progreso de 2004*, IEF, Madrid, 2010; OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member States*, OCDE Publishing, París, 2006. Una versión traducida al castellano de este documento puede encontrarse bajo el título: *Proyecto de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas, informe de progreso de 2006*, IEF, Madrid, 2010.

¹⁹¹ En este sentido, MALDONADO GARCÍA VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”, IEF, Doc. n. 1/02, Madrid, 2002, p. 5.

Desde entonces, el G-7 ha realizado una apuesta decidida por la cooperación entre Estados para acabar con la evasión y el fraude fiscales, y la necesidad de adoptar un enfoque multilateral en el desarrollo de esta herramienta. En las últimas reuniones de este grupo, la lucha contra el fraude y la evasión fiscales ha sido discutida de forma recurrente, coincidiendo en todas ellas en la necesidad de dotar a las Administraciones tributarias de los medios necesarios para contar con la información suficiente para atajar estos problemas¹⁹².

De forma paralela a los compromisos adoptados por el G-7 –y dado que todos los miembros de este grupo también lo son de la OCDE–, la OCDE se ha convertido en el principal promotor del desarrollo y evolución del intercambio internacional de información tributaria. Buen ejemplo de ello es el citado proyecto sobre competencia fiscal perniciosa antes mencionado, en el que la OCDE iba a poner el foco sobre los paraísos fiscales y centros de financiación *off shore*, destacando sus efectos perjudiciales sobre las economías nacionales.

Este trabajo se tradujo, en 1998, en la publicación del documento *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*¹⁹³, un trabajo que analizaba las causas de dicha Competencia y la existencia de los paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales. De este modo, la OCDE estableció una serie de criterios para la identificación de determinadas jurisdicciones como Paraísos Fiscales¹⁹⁴: una ausencia de tributación o tributación meramente nominal, una falta de intercambio de información efectivo, una falta de transparencia y una ausencia de actividades económicas sustanciales¹⁹⁵. Por su parte, los regímenes fiscales preferenciales perniciosos se definían en este documento

¹⁹² Vid., en este sentido, los documentos publicados como conclusiones tras las reuniones del G-7/G-8 en estos tres últimos años: *G8 Action Plan Principles to Prevent the Misuse of Companies and Legal Arrangements*, 2013 Lough Erne Summit, Lough Erne, Northern Ireland, United Kingdom, June 18, 2013; *G7 Brussels Summit Declaration*, Brussels, June 5, 2014, en la que el G-7/G-8, y como se verá más adelante, realizó una apuesta decidida por la implementación del nuevo estándar de intercambio de información, basado en el intercambio automático. De nuevo en 2015 este grupo expresó la necesidad de potenciar el intercambio internacional de información tributaria, implementando cuanto antes el nuevo estándar de intercambio automático. Además recalcó la necesidad de promocionar este instrumento en relación a los *tax rulings* transnacionales. Vid., en este sentido, *G7, Leaders' Declaration G7 Summit*, 7–8 June 2015, Schloss Elmau, Germany, 2015, p. 4. En el comunicado posterior a la reunión de 2016, el G-7 mostró su apoyo al nuevo Estándar de la OCDE sobre intercambio automático de información financiera, animando a todas las jurisdicciones a unirse al mismo, vid. *G7 Ise-Shima Leaders' Declaration*, G7 Ise-Shima Summit, 26-27 May 2016, pp. 6-7. En las reuniones de 2017 y 2018, pese a no incluir declaraciones más detalladas, el G-7 ha subrayado su compromiso con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, Vid. *G7 Taormina Leaders' Communiqué*, G7 Taormina Summit, May 26-27, 2017, p. 3 y *G7 Charlevoix Leaders' Communiqué*, G7 Charlevoix Summit, June 8-9, 2018, p. 2.

¹⁹³ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), op. cit.

¹⁹⁴ OCDE, *Harmful Tax Competition...*, p. 23. Como se verá más adelante en este apartado, estos criterios fueron sin embargo sustituidos por el criterio de cooperación en el Informe de seguimiento de 2001, que establecía como el criterio único para la determinación de una jurisdicción como paraíso fiscal el que la misma no colaborase con otros Estados mediante el intercambio de información. Vid. OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, op. cit., p. 7.

¹⁹⁵ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), p. 23.

por: ausencia de tributación o tributación muy baja, regímenes “estancos”¹⁹⁶, falta de transparencia y falta de intercambio de información¹⁹⁷.

Como respuesta a este fenómeno, la OCDE proponía una batería de medidas a implementar, tanto a nivel doméstico como mediante el aumento de la cooperación fiscal internacional a través de los tratados en la materia¹⁹⁸. Las mismas involucraban a los Estados miembros, pero estaban abiertas a la participación de otros Estados no miembros de la OCDE, en consonancia con la intención de lograr una cooperación a nivel global frente a la Competencia Fiscal Perniciosa.

A raíz de este proyecto, la OCDE procedió a la creación del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, inaugurado en el año 2000¹⁹⁹ y reestructurado en 2009. El mismo engloba hoy a 153 jurisdicciones²⁰⁰, y ha sido el encargado de desarrollar los estándares internacionales en materia de intercambio de información y de supervisar su implementación. Este órgano sería el encargado de dar continuidad al proyecto en el futuro, siendo el encargado de planear, coordinar, liderar, desarrollar y financiar las estrategias del proyecto de la OCDE sobre Competencia Fiscal Perniciosa²⁰¹. Para ello, este foro ha trabajado desde un enfoque multilateral y con la participación de multitud de Estados, tanto miembros OCDE como terceros. Además, ha desarrollado un sistema de *peer review* (revisión por pares) con el objeto de examinar la implantación efectiva de los estándares de este intercambio en las diversas jurisdicciones que se han comprometido a su adopción²⁰².

En este sentido, una de las iniciativas de este Foro Global ha sido la de la creación de una lista –negra- de paraísos fiscales²⁰³. Esta propuesta ya se encontraba contenida en el documento de 1998²⁰⁴, y la misma fue desarrollada en el siguiente informe de progreso de 2000²⁰⁵, identificando toda una serie de jurisdicciones como paraísos fiscales –hasta

¹⁹⁶ Esta denominación hace referencia a la imposibilidad de acceder a los regímenes fiscales preferenciales por parte de los residentes en el Estado que crea dicho régimen. De este modo, el mismo está aislado de los mercados domésticos de dicho Estado.

¹⁹⁷ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), p. 27.

¹⁹⁸ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), p. 39 y ss.

¹⁹⁹ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), p. 53 y ss.

²⁰⁰ Las jurisdicciones parte del Foro Global o comprometidas a la implementación de los estándares de la OCDE en materia de intercambio de información pueden consultarse en la web del Foro, en la dirección <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/> (última fecha de consulta 1/10/2018).

²⁰¹ Vid. AFANDI, R., “The role and work of the Global Forum...”, op. cit., p. 39 y ss. También RING, D. M., “Article 26: Exchange of information”, en Vann, R. (Dir.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2016, p. 11.

²⁰² COLLADO YURRITA, M. A., y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información...”, op. cit., p. 48. La OCDE publicó el Documento *Implementing the Tax Transparency Standard, A handbook for assessors and jurisdictions*, OECD Publishing, París, 2010 (una segunda edición fue publicada en 2011), con el objetivo de ayudar a los sujetos implicados en la implementación de los estándares de intercambio de información.

²⁰³ Sobre este sistema de listas vid. MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., pp. 198-200.

²⁰⁴ OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), p. 57.

²⁰⁵ OCDE, *Towards global tax co-operation, Report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs, Progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, OCDE Publishing, París, 2000, p. 17.

35- y diversos regímenes preferenciales de acuerdo a los criterios establecidos en 1998. A este respecto, la OCDE recomendaba a los Estados la adopción de normativa específica aplicable a aquellas operaciones realizadas a través de entidades radicadas aquellos territorios identificados como paraísos fiscales en la lista. Entre otras, la OCDE recomendaba la restricción de las deducciones por aquellos pagos realizados a tales entidades o la imposición de retenciones específicas a residentes en dichos territorios²⁰⁶.

Sin embargo, esta lista fue revisada con posterioridad, en los siguientes informes de progreso de 2001²⁰⁷, 2004²⁰⁸ y 2006²⁰⁹, en los cuales los criterios utilizados para considerar a una jurisdicción como un paraíso fiscal fueron diferentes. Esta modificación respondió al cambio de paradigma operado en el seno de la OCDE en 2001. A partir del “Informe de progreso del proyecto sobre Competencia Fiscal Perniciosa” de ese año, el único criterio para la calificación de un Estado como paraíso fiscal fue la cooperación internacional prestada por éste; la transparencia que demostrase y la posibilidad de realizar intercambios de información efectivos con la misma²¹⁰. Al respecto, existe la opinión de que este golpe de timón en favor del intercambio de información como criterio fundamental tuvo su origen en las presiones ejercidas por parte de Estados Unidos en este sentido²¹¹.

De este modo, y desde 2002, la clasificación de un Estado como paraíso fiscal se realiza tomando como referencia su predisposición a participar en la cooperación fiscal internacional, y más en concreto su capacidad de realizar intercambios de información efectivos²¹². Para medir esta capacidad, la OCDE optó por un criterio cuantitativo y formal en vez de cualitativo: para que una jurisdicción fuese excluida de la lista negra y en consecuencia no fuese calificada como un paraíso fiscal era necesaria la suscripción de 12 instrumentos o acuerdos internacionales que permitiesen el intercambio de información tributaria²¹³.

En este mismo sentido, era también suficiente que un Estado declarase su compromiso de alcanzar esos 12 acuerdos para ser trasladado de la “lista negra” a una “lista gris” que

²⁰⁶ Estas medidas se encontraban recogidas en el documento OCDE, *Harmful Tax Competition...* (1998), pp. 59 y ss. Respecto de su adopción por España tras la presentación de los informes por parte de la OCDE vid., SAMPLÓN SALVADOR, R., “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, pp. 213 y ss.

²⁰⁷ OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, op. cit.

²⁰⁸ OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2004.

²⁰⁹ OCDE, *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member States*, OCDE Publishing, París, 2006.

²¹⁰ OCDE, *Proyecto OCDE sobre prácticas...* (2001), p. 7.

²¹¹ Vid., en este sentido, MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE...”, pp. 64-65. También MERINO ESPINOSA, M. P., NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa...”, op. cit., pp. 144-145.

²¹² MERINO ESPINOSA, M. P., NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa...”, op. cit., p. 143. También RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., p. 6.

²¹³ Vid., en este sentido, GARCÍA PRATS, F.A., “Los nuevos estándares internacionales de intercambio de información...”, p. 196.

certificaba su compromiso de cumplir con los estándares de la OCDE para no ser considerado un paraíso fiscal²¹⁴. En consecuencia, la reacción de la mayoría de paraísos fiscales a este criterio cuantitativo fue la suscripción de los 12 acuerdos requeridos, sin embargo los mismos suscribieron dichos acuerdos entre ellos, sin intención alguna de hacer uso de los mismos y únicamente con el objetivo de ser excluidos de la lista negra de la OCDE²¹⁵.

Paralelamente a este desarrollo del Proyecto sobre competencia fiscal perniciosa, la OCDE lanzaba su propuesta de “Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios”²¹⁶. Este proyecto identificaba el secreto bancario como uno de los principales obstáculos al intercambio de información tributaria, constituyendo uno de los principales elementos de opacidad de los paraísos fiscales²¹⁷. Además, y de igual manera que respecto del proyecto relativo a la competencia fiscal perniciosa, sobre esta propuesta de mejora del acceso a la información bancaria se han publicado varios informes de seguimiento:

El primero de ellos lo fue en 2003²¹⁸, dedicado al examen de ciertas acciones como la prohibición de cuentas bancarias anónimas, los requisitos de identificación de clientes o el acceso a la información bancaria en relación a procesos civiles y penales. En estrecha relación con el intercambio de información fiscal se establecía la supresión del requisito de interés tributario nacional; esto es, el Estado requerido ya no podía alegar la ausencia de un interés propio en obtener la información para denegar un intercambio²¹⁹.

El segundo informe de seguimiento fue publicado en 2007²²⁰, y además de realizar un análisis sobre los avances en los aspectos y medidas clave del proyecto (cuentas anónimas, identificación de titulares, interés fiscal propio), examinaba los nuevos instrumentos de intercambio de información. Así, este informe de progreso destacaba los avances en el acceso a la información bancaria presentes en el Modelo de TIEA, el –reformado– artículo 26 del MCOCDE o la Directiva del Ahorro (2003/48) de la UE²²¹.

Todos estos trabajos por parte de la OCDE se plasmaron en las diversas modificaciones del art. 26 MCOCDE²²², encaminadas a ampliar su radio de operatividad y a permitir

²¹⁴ Vid. AFANDI, R., “The role and work of the Global Forum...”, op. cit., p. 45.

²¹⁵ Así lo apunta ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., p. 31.

²¹⁶ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2000. El texto también puede ser consultado en su traducción al castellano: *Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales*, OCDE Publishing, París, 2000.

²¹⁷ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes* (2000), op. cit., pp. 8 y ss.

²¹⁸ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2003 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2003.

²¹⁹ OCDE, *Improving Access to Bank Information...* (2003), op. cit., p. 8. Este criterio concordaba con lo dispuesto en el párrafo 16 de los CCMCODE al artículo 26, y con la posterior modificación del art. 26.4 para incluir la supresión en el propio texto del artículo.

²²⁰ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2007 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2007. El texto también puede ser consultado en su traducción al castellano: *Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales, Informe de progreso de 2007*, IEF, Madrid, 2010.

²²¹ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2007 Progress Report*, op. cit., pp. 8-14.

²²² En los años 2000, 2005 y 2012.

intercambios de información de mayor extensión y eficacia. Además, y como se apuntó anteriormente, la OCDE también publicó un Modelo de Convenio centrado únicamente en el intercambio de información, el Modelo de Tax Information Exchange Agreement (TIEA)²²³. Ambos instrumentos tienen el objetivo de lograr un mejor y más efectivo y frecuente intercambio de información entre Administraciones fiscales que reduzca la evasión y el fraude y permita una correcta determinación de las obligaciones tributarias de sus contribuyentes.

El guante lanzado por la OCDE fue recogido por numerosos Estados y Organizaciones Internacionales, convencidos de la gravedad de la situación y la pérdida de recursos generada por los paraísos fiscales. Especialmente significativa fue la adhesión de Estados Unidos, Estado que a partir de 2002 puso el foco de atención sobre el intercambio de información. De este modo, y pese a que el proyecto inicial de la OCDE contemplaba otros criterios a la hora de definir una jurisdicción como paraíso fiscal -la existencia de baja o nula tributación, o la existencia de regímenes fiscales privilegiados únicamente accesibles a no residentes-, finalmente la posición estadounidense se impuso, designando al intercambio de información como herramienta fundamental en la lucha contra los paraísos fiscales y el criterio principal para identificar a las jurisdicciones que favorecían la evasión.

En 2001, y tras el análisis del proyecto sobre Competencia Fiscal Perniciosa de la OCDE, el Departamento del Tesoro de Estados Unidos se posicionó en contra de la estrategia OCDE que consideraba como una característica clave de la definición de paraísos fiscales la fijación de bajos niveles impositivos, considerando que ello constituía una interferencia injustificada en su agenda política. Así, para el Departamento del Tesoro, los Estados debían ser libres en el ejercicio de su soberanía a la hora de establecer los niveles de tributación en su jurisdicción.

Por el contrario, este Departamento señalaba al intercambio de información como el elemento determinante a la hora de luchar contra el fraude y la evasión fiscales, abogando por centrar la atención internacional en el desarrollo de esta herramienta y su implantación a nivel global²²⁴. En consecuencia, el resto de actores internacionales comenzaron a considerar el intercambio de información como el mecanismo a potenciar para combatir la evasión fiscal vía paraísos. El resultado ha sido el *tsunami* normativo vivido en los últimos años en materia de intercambio de información²²⁵.

²²³ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002.

²²⁴ Vid. *Treasury Secretary O'Neill Statement On OECD Tax Havens*, de 10 de mayo de 2001 (PO-366), disponible en el link: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx> (última fecha de consulta 16/10/2018). Este cambio de postura estadounidense respecto a la problemática de la competencia fiscal perniciosa es señalado como el verdadero motivo de la toma de protagonismo del intercambio internacional de información tributaria por MALDONADO GARCÍA-VERGUDO, A., “La nueva posición de la OCDE...”, op. cit., pp. 63 y ss. Coinciden en esta apreciación PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información...”, op. cit., p. 40. y ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L., “The fight against tax heavens...”, op. cit., p. 5.

²²⁵ Vid., MARTÍNEZ GINER, L. A., MORENO GONZÁLEZ, S., y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas de efecto equivalente”, Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Professors, (EATLP) Istanbul 2014, en

El artículo 26 del MCOCDE contiene la cláusula de intercambio de información más extendida del panorama actual, lo que la convierte en el principal instrumento de intercambio de información bilateral por número de Convenios firmados. De este modo, en 2005 más de 2000 Convenios internacionales (CDIs) contenían una cláusula de intercambio basada en este Modelo²²⁶, mientras que en 2012 el número se había ampliado hasta los 3000²²⁷. Esta gran difusión ha supuesto que el art. 26 del MCOCDE se haya convertido en el referente internacional en lo que se refiere a intercambio de información, así como el vehículo utilizado por la OCDE –y en los últimos años, el G-20- para introducir las modificaciones necesarias en esta institución jurídica²²⁸.

Así, los cambios en los estándares internacionales de intercambio de información fiscal han ido siempre de la mano de las modificaciones del art. 26 MCOCDE –y más recientemente del Modelo de TIEA-²²⁹. Desde su primera versión en 1963, el art. 26 MCOCDE ha sido modificado con regularidad, siempre tratando de lograr un intercambio lo más extenso posible y ampliando su función de lucha contra el fraude. Así por ejemplo la modificación de 1977 amplió el ámbito subjetivo del intercambio, permitiendo el intercambio de información relativa a personas que no tuviesen relación de residencia con ninguno de los Estados contratantes²³⁰.

Aunque en los 90 las modificaciones a este artículo 26 fueron mínimas, la década de los 2000 vio como el mismo sufría una profunda reforma –auspiciada por el proyecto de Competencia Fiscal Perniciosa descrito en el apartado anterior-²³¹. En la modificación de 2000 se amplió el ámbito objetivo de este artículo, de modo que la información que podría ser objeto de intercambio ya no debía guardar relación con los impuestos recogidos en el propio CDI, sino que podía ser relevante para la determinación de cualquier impuesto de cualquier clase incluido en el ordenamiento doméstico de uno de los dos Estados parte²³².

En 2005 el artículo fue considerablemente ampliado, añadiéndose dos nuevos apartados, el 26.4 y 26.5. El primero de ellos reforzaba la obligatoriedad del intercambio amparado

MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014, p. 6.

²²⁶ Vid., CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal”, op. cit., p. 175.

²²⁷ Vid., MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 203.

²²⁸ Así lo demuestra el ingente número de autores que consideran este artículo como la base legal más aceptada a nivel internacional para la realización de intercambios de información, así por ejemplo LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático...”, op. cit., p. 23. También PATÓN GARCÍA, G., “Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal internacional e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, pp. 25 y 28; y TORRES JIMÉNEZ, M. A., “The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 75-92, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 75.

²²⁹ Con respecto a estas modificaciones vid. CANNAS, F., “The Historical Development...”, op. cit., pp. 18 y ss.; y MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., pp. 203-204.

²³⁰ MCOCDE (1977), art. 26.1.

²³¹ CANNAS, F., “The Historical Development...”, op. cit., p. 21.

²³² MCOCDE (2000), art. 26.1.

por el art. 26 a través de la supresión del criterio de interés fiscal propio²³³, utilizado por algunos Estados para denegar el intercambio de información alegando que la información solicitada no resultaba de interés para su administración tributaria. El segundo se hacía eco del proyecto de la OCDE sobre Mejora del Acceso a la información bancaria y eliminaba la posibilidad de denegar un intercambio amparándose en el secreto bancario en aquellos casos en los que la información en cuestión estuviese en poder de una entidad financiera o persona actuando como agente financiero —en términos generales—²³⁴.

Por último, esta modificación también introdujo el estándar de relevancia previsible, que sustituyó al de necesidad. Este cambio terminológico pretendía aumentar la operatividad del intercambio y despejar dudas acerca de su interpretación, pero como reconoció la OCDE, el mismo no alteraba la sustancia del mismo²³⁵.

Para reforzar y aclarar las previsiones relativas al intercambio de información contenidas en sus Modelos, la OCDE publicó en 2006 los Manuales de uso de esta herramienta, acompañados de una guía de referencia que contiene las direcciones a las que acudir en otros Estados a la hora de requerir información²³⁶. Estos Manuales se dividen en 4 volúmenes; uno de ellos dedicado a los aspectos generales del intercambio de información²³⁷ y los otros tres centrados cada uno de ellos en las principales modalidades de intercambio de información: previo requerimiento²³⁸, espontáneo²³⁹ y automático²⁴⁰. Con la publicación de los mismos la OCDE busca además fijar un estándar común de aplicación del intercambio de información, armonizando la utilización de esta herramienta para conseguir una eficacia mayor de la misma.

La penúltima reforma del Modelo, acontecida en 2014²⁴¹, ha supuesto una modificación del art. 26.2 para ampliar los posibles usos de la información intercambiada, permitiendo su utilización más allá de los procedimientos tributarios y procesos judiciales relacionados, bajo determinadas circunstancias. Esta revisión del intercambio internacional de información tributaria recogida en el MCOCDE no alteró el texto del artículo 26, si bien introdujo diversas precisiones en los Comentarios, incluyendo nuevos ejemplos para aportar una mayor claridad a la aplicación del mismo.

²³³ art. 26.4 MCOCDE (2005).

²³⁴ art. 26.5 MCOCDE (2005).

²³⁵ CMOCDE (2005), art. 26, para. 4.1.

²³⁶ OCDE, *Reference guide on sources of information from abroad*, OECD Publishing, París, 2006. Vid., a este respecto, COLLADO YURRITA, M. A., y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información entre Administraciones...”, op. cit., p. 50.

²³⁷ OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes, Module on General and Legal aspects of Exchange of Information*, OECD Publishing, París, 2006.

²³⁸ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OECD Publishing, París, 2006.

²³⁹ OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2006.

²⁴⁰ OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2006.

²⁴¹ Art. 26.2 MCOCDE (2014). El MCOCDE fue posteriormente modificado en 2017, si bien ninguna de las modificaciones hizo referencia al intercambio de información entre Administraciones tributarias, ni en el art. 26 MCOCDE ni en sus Comentarios.

Como los propios Comentarios reconocen, todas estas reformas tienen como meta la extensión de la operatividad del intercambio de información, construyendo un instrumento de la mayor amplitud posible²⁴². Muchas de ellas reflejan de hecho prácticas habituales de numerosos Estados a la hora de intercambiar información tributaria o de utilizar la información intercambiada en su propia jurisdicción. En consecuencia, a través de la inclusión en el texto del artículo o en los Comentarios, la OCDE trata de adaptar las previsiones del artículo 26 a los ordenamientos y prácticas más comunes en el ámbito internacional, de forma que los Estados puedan utilizar el intercambio de información de manera más asidua y sin que se generen problemas de compatibilidad con su normativa interna.

Los Comentarios al artículo 26 también contienen una regla de compatibilidad que permite su convivencia con otros instrumentos de cooperación existentes en el plano internacional. El párrafo 5.3 postula su compatibilidad con los mecanismos de asistencia policial y judicial utilizados en la persecución de delitos de índole fiscal. Por su parte, el párrafo 5.5 declara que las previsiones del art. 26 MCOCDE no limitan ni deben verse limitadas por la existencia de otros Convenios y Acuerdos en materia de cooperación fiscal internacional²⁴³. Ello supone un reconocimiento implícito del principio de máxima eficacia del intercambio de información, de acuerdo al cual cuando existan varios instrumentos válidos relativos al intercambio de información, la solicitud y el envío de dicha información deben articularse de acuerdo a la normativa que permita una cooperación más amplia²⁴⁴.

Finalmente, los Comentarios realizan una previsión relativa al mecanismo de intercambio de información, dejando al libre albedrío de las partes firmantes el formato a utilizar en el mismo. No obstante, los mismos también reflejan que la utilización de medios electrónicos supone una mejora en la reducción de los plazos y en la calidad del intercambio²⁴⁵. No hay que olvidar a este respecto que la utilización de medios electrónicos (como el email) únicamente tiene lugar cuando existe un sistema de garantía de la confidencialidad de la información intercambiada, como el encriptado de

²⁴² CMCOE (2017), art. 26, para. 2.

²⁴³ CMCOE (2017), art. 26 paras. 5.3 y 5.5. Este último párrafo *in fine* también declara que en relación a los derechos de aduanas, los cuales cuentan con un instrumento de cooperación propio, el Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas, hecho en Cancún, Quintana de Roo, México el 29 de octubre de 1999, el intercambio debe regirse por este último, al tratarse de un instrumento más especializado.

²⁴⁴ Este principio ha sido formulado por diversos autores, Vid. COLLADO YURRITA, M. A., y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información...”, op. cit., p. 43. También NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio internacional...”, op. cit., p. 92; y MACHANCOS GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud”, en GARCÍA PRATS, F. (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 225-266, IEF, Madrid, 2014, p. 234.

²⁴⁵ CMCOE (2017), art. 26, para. 10.

la misma, mientras que en caso de no contar con tal sistema la práctica habitual es la utilización del correo ordinario²⁴⁶.

Por otro lado, El 18 de abril de 2002 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE dio a conocer el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (MAII o MTIEA por sus siglas en inglés)²⁴⁷. Este modelo nació al albur de la iniciativa sobre Competencia Fiscal Perniciosa de la OCDE²⁴⁸, y tras el cambio de posición de la propia organización con respecto a los criterios para la definición de una jurisdicción como paraíso fiscal comentado anteriormente en este mismo apartado²⁴⁹. En el informe de progreso de 2001, el Comité determinó que el único criterio para esta definición sería el grado de cooperación fiscal garantizado por una jurisdicción, caracterizado por su nivel de transparencia e intercambio de información²⁵⁰. En el año siguiente a la difusión de dicho informe, la OCDE publicó el Modelo de TIEA, que debía servir como referente a todos los Estados a la hora de alcanzar los mínimos de transparencia y cooperación necesarios para no ser considerados paraísos fiscales²⁵¹.

El objetivo de este Modelo, por tanto, no es otro que promocionar la cooperación fiscal internacional y mejorar las relaciones administrativas a través del establecimiento de un cauce de intercambio de información, al tiempo que pretende garantizar la seguridad jurídica²⁵². Sin embargo, y aunque pretende establecer los criterios de acuerdo a los cuales debe desarrollarse dicho intercambio, no impone –hay que recordar que es un instrumento de *soft law*- un formato concreto para realizar dicho intercambio²⁵³.

Este objetivo es especialmente importante respecto a aquellas jurisdicciones que no cuentan con una red de Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados, de tal forma que el intercambio de información que reconoce el art. 26 del MCOCDE no resulta aplicable²⁵⁴. En estos casos, el Modelo de TIEA permite la conclusión de

²⁴⁶ GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración Tributaria española en el ámbito de la imposición directa”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, p. 241.

²⁴⁷ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, OECD Publishing, París, 2002. Una versión del mismo traducida al castellano puede encontrarse bajo el título: *Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria*, IEF, Madrid, 2010.

²⁴⁸ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, op. cit., p. 2.

²⁴⁹ MERINO ESPINOSA, M. P., NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 14.

²⁵⁰ OCDE, *The OECD’S Project on Harmful Tax Practices...* (2001), p. 7.

²⁵¹ MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 199.

²⁵² OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, Introducción, p. 1. Vid., en este sentido MARTÍN MORATA, B., “Los acuerdos de intercambio de información”, Trabajo presentado al XI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2009, pp. 109-126, IEF, Madrid, p. 112.

²⁵³ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, Introduction, p. 3.

²⁵⁴ Esta característica de los TIEAs ha sido puesta de relieve por diversos autores, Vid., OBERSON, X., “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State” en *Bulletin-Tax treaty monitor*, Enero de 2003, pp. 14-17, IBFD, Ámsterdam, 2003, p. 14. También MARTÍN MORATA, B., “Los acuerdos de intercambio de información”, op. cit., p. 113 y PANKIV, M., “Tax

Acuerdos de Intercambio de Información que habilitan un flujo de información entre los Estados firmantes sin necesidad de negociar la celebración de un CDI con un ámbito de aplicación que abarca cuestiones más allá que la mera cooperación internacional entre Administraciones tributarias.

Así mientras el Modelo de TIEA tiene como finalidad exclusiva garantizar la cooperación fiscal entre Estados²⁵⁵, el art. 26 MCOCDE se enmarca dentro de un instrumento más amplio, que cumple otras funciones además de las citadas –como por ejemplo repartir la potestad tributaria entre Estados o eliminar la doble imposición-. De este modo, el ámbito de aplicación reducido al que hace referencia el Modelo de TIEA, centrado únicamente la cooperación entre Administraciones, puede constituir una ventaja notable a la hora de concluir dichos acuerdos entre Estados, pues los mismos pueden firmar un Acuerdo que habilite al intercambio de información tributaria sin la necesidad de establecer un instrumento internacional más amplio como sería un CDI. El Modelo de Acuerdo permite así establecer un cauce legal de cooperación tributaria sin necesidad de negociar un “reparto de soberanía fiscal” entre Estados como ocurre en un CDI celebrado sobre la base del MCOCDE.

Este Modelo tiene además la peculiaridad de que en su elaboración participaron no sólo los Estados miembros de la OCDE, sino también algunos Estados entonces calificados como paraísos fiscales²⁵⁶. Esta circunstancia hace pensar que ciertas jurisdicciones, consideradas tradicionalmente como paraísos fiscales, habrían aceptado el estándar propuesto por la OCDE. De hecho, la aceptación de este Modelo fue evidente en la década pasada, pues de 2002 a 2012 se suscribieron 518 TIEAS tomando el Modelo de la OCDE como referencia –de los cuales únicamente 44 corresponden al período 2002-2008-²⁵⁷.

No obstante es necesario señalar que este “aluvión” de tratados ha comenzado a declinar, pues en los últimos años los Acuerdos celebrados han sido menos. En 2014, fueron 52, y en la primera mitad de 2015 únicamente 13 los TIEAs firmados. Ello puede deberse a que, tras la firma de una ingente cantidad de acuerdos de este tipo, la red internacional de cada Estado esté prácticamente completa, sin que existan más jurisdicciones de interés con las que celebrar acuerdos de cooperación. Por otro lado, los avances en materia de intercambio, y el traslado hacia un nuevo estándar internacional no basado en la celebración de Acuerdos bilaterales que establezcan un intercambio previo requerimiento entre los Estados contratantes, han propiciado la aparición de instrumentos más ambiciosos y con – teóricamente- una mayor eficacia a la hora de

Information Exchange Agreements (TIEAs)”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 153-174, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 156.

²⁵⁵OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, Introduction, p. 2. También LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático...”, p. 24.

²⁵⁶ Por ejemplo Aruba, Bermudas, Bahréin, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Mauricio, Antillas Holandesas, Seychelles y San Marino. Vid. CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información...”, op. cit., p. 182 y MARTÍN MORATA, B., “Los acuerdos de intercambio de información”, op. cit., p. 112.

²⁵⁷ Vid., AFANDI, R., “The role and work of the Global Forum...”, op. cit., p. 46 y PANKIV, M., “Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)”, op. cit., p. 158.

establecer un cauce de datos entre Administraciones, lo que puede haberse traducido en un desfase de este Modelo.

En este sentido, también se ha apuntado que la razón de esta caída en picado de la celebración de acuerdos se debe a que, una vez cumplido el requisito formal de firmar 12 TIEAs con otras jurisdicciones –sin intención alguna de darles uso-, la mayoría de Estados que podrían resultar sospechosos de ser paraísos fiscales dejaron de establecer cauces de cooperación fiscal. De esta manera, el MTIEA, y los Acuerdos celebrados tomando a éste como base, no habrían constituido sino un “maquillaje” para los paraísos fiscales²⁵⁸.

Por otro lado, también se ha criticado a este MTIEA en tanto en cuanto su efectividad puede verse seriamente reducida respecto de los países en vías de desarrollo. Ello es así porque estos Estados tienen una capacidad de negociación restringida –obviamente menor que grandes jurisdicciones-, por lo que las posibilidades de lograr un Acuerdo de Intercambio de Información con Estados considerados como paraísos fiscales son limitadas, lo que impide a estos países beneficiarse de la cooperación fiscal internacional en la misma medida que otros Estados²⁵⁹.

Además de ello, se ha apuntado que el Modelo de TIEA y los acuerdos celebrados tomando a éste como referencia pueden haber constituido una medida transicional a corto plazo, involucrando en el intercambio de información tributaria a jurisdicciones que tradicionalmente no se mostraban inclinadas a cooperar. Sin embargo, el desarrollo de instrumentos más precisos y con regulaciones más completas, como la Convención Multilateral o la normativa emanada de la UE, han elevado el listón de la cooperación fiscal internacional, dejando prácticamente obsoletos a los Acuerdos basados en el MTIEA²⁶⁰. Con la generalización de instrumentos más amplios y la implementación del intercambio automático, es de esperar que el ámbito de actuación de estos acuerdos se vea reducido a futuro al verse superados por aquellos instrumentos más eficaces y que garantizan una cooperación más extensa.

Quizá por estas razones la OCDE publicó en verano de 2015 un protocolo adicional de actualización del Modelo de TIEA²⁶¹. Dicho Protocolo, como reconoce su propia Introducción, busca alinear las previsiones contenidas en el Modelo de TIEA con aquellas presentes en el art. 26 MCOCDE y con la Convención Multilateral. Asumiendo que estos dos últimos instrumentos contienen reglas que garantizan una cooperación más amplia que la recogida en el Modelo de TIEA –como por ejemplo las modalidades de intercambio automático o espontáneo-, la OCDE busca igualar las previsiones de

²⁵⁸ Vid., en este sentido, GIL SORIANO, A. “Toward an automatic but asymmetric...”, op. cit., pp. 47-49. El autor incluso ejemplifica esta situación con el caso de Holanda y los Acuerdos existentes entre este Estado y las jurisdicciones de Jersey, Guernesey y la Isla de Man, todos ellos en vigor pero con una utilización marginal a tenor de las estadísticas sobre las peticiones realizadas y recibidas por parte de la Administración Tributaria neerlandesa.

²⁵⁹ GIL SORIANO, A. “Toward an automatic but asymmetric...”, op. cit., p. 49.

²⁶⁰ RING, D. M., “Article 26: Exchange of information”, op. cit., p. 41.

²⁶¹ OCDE, *Protocol to the 2002 TIEA Model* (2015), *Model Protocol for the purpose of allowing The automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, 7 agosto de 2015.

estos acuerdos para adaptarlos al nuevo escenario en materia de intercambio de información. Ello es así porque, pese a que muchas jurisdicciones preferirán formar parte de un Tratado más amplio como la Convención Multilateral de la OCDE y el Consejo de Europa, que será analizada más adelante, otras preferirán basar su red de cooperación en los TIEAs preexistentes.

Como ha reconocido la OCDE, Modelo de TIEA constituye actualmente junto al art. 26 MCOCDE, el estándar propuesto por esta organización en materia de intercambio de información²⁶² por lo que no es de extrañar que entre ambos instrumentos existan numerosas similitudes²⁶³. En primer lugar, ambos establecen un intercambio obligatorio de información tributaria, que prevé no obstante ciertas excepciones tales como la imposibilidad de obtener la información de acuerdo a la propia normativa interna o la protección de los secretos comerciales o profesionales. Asimismo, ambos recogen un requisito de relevancia previsible desde el punto de vista fiscal de la información a intercambiar y de la no necesidad de que el Estado requerido posea cualquier interés en la información solicitada para proceder a su obtención.

Además, en ambos Modelos el secreto bancario pierde toda eficacia, sin que pueda ser esgrimido como una excusa para no realizar el intercambio. Por último, tanto el art. 26 MCOCDE como el Modelo de TIEA reconocen la protección de la confidencialidad de los datos intercambiados.

No obstante, y pese a consagrar de manera conjunta el estándar OCDE en materia de intercambio de información, el Modelo de TIEA y el art. 26 del MCOCDE también presentan diferencias notables. Una de las más relevantes durante un largo período de tiempo (desde la aprobación del Modelo de TIEA y hasta la publicación del Protocolo en 2015) fue la previsión de realizar intercambios automáticos y espontáneos presente en los Comentarios al art. 26, la cual era inexistente en el Modelo de TIEA, que únicamente hacía referencia al intercambio previo requerimiento. Superado este escenario tras la aprobación del Protocolo de 2015, y como he comentado en este mismo apartado anteriormente, una primera variación de calado es la naturaleza de cada uno de ellos; mientras el Modelo de TIEA tiene como objetivo garantizar la cooperación fiscal entre Administraciones, el art. 26 se inserta dentro de un instrumento con un ámbito y finalidad más amplios.

Directamente derivado de esta diferente naturaleza, el Modelo de TIEA presenta un articulado mucho más extenso y detallado que la redacción dada al art. 26. Así mientras este último condensa en diferentes apartados dentro de un mismo artículo las reglas aplicables a los intercambios, el Modelo de TIEA profundiza en mayor medida y a lo

²⁶² OCDE, *Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016-2020*, OECD Publishing, Paris, 2016, p. 16. Esta afirmación es común también entre la doctrina, que ha identificado estos instrumentos como la principal fuente del citado estándar; Vid., OBERSON, X., “The OECD Model Agreement...”, op. cit., p. 15 y MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 199. También RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., p. 8.

²⁶³ RING, D. M., “Article 26: Exchange of information”, op. cit., p. 42, hace una acertada comparación entre los principales aspectos del intercambio regulado por uno y otro instrumento.

largo de varios preceptos independientes en las mismas. Dicho nivel de detalle sólo se alcanza en el MCOCDE en los Comentarios interpretativos, los cuales obviamente generan una menor vinculación jurídica que los artículos plasmados en un Tratado como es un TIEA.

En segundo lugar, frente a la exclusiva bilateralidad del art. 26 MCOCDE, el Modelo de TIEA contiene dos versiones, una para acuerdos bilaterales y otra para acuerdos multilaterales. Sin embargo, como apuntan diversos autores, esta segunda modalidad no constituye un acuerdo multilateral al uso, sino que más bien supone una suma de acuerdos bilaterales. Así, cada jurisdicción sólo estará obligada a su cumplimiento respecto de aquellos Estados pertenecientes al Acuerdo multilateral con los que así lo haya decidido expresamente²⁶⁴.

Sin embargo, hasta la fecha sólo se ha hecho uso del mismo para la celebración de Acuerdos de carácter bilateral. En este sentido, una posible explicación a la ausencia de Convenios multilaterales siguiendo el MTIEA puede encontrarse en la existencia de la Convención de Estrasburgo (CoE/OCDE), instrumento multilateral que se ha extendido a numerosas jurisdicciones y que cubre una cooperación aun mayor que la ofrecida por ese MTIEA multilateral. No obstante, y en vista de esta circunstancia, en adelante centraré mi estudio en dicha modalidad, y sólo cuando la versión multilateral difiera de manera importante de la bilateral haré referencia a ella²⁶⁵.

Una de las diferencias más llamativas entre ambos Modelos es la relativa a los costes derivados del procedimiento de intercambio de información. Mientras el art. 26 MCOCDE no hace referencia alguna a dichos costes –y únicamente los comentarios contienen algunos apuntes-²⁶⁶, el Modelo de Acuerdo de 2002 dedica a un artículo, el noveno, a regular esta cuestión. Es cierto, sin embargo, que el artículo 9 del Modelo de TIEA sólo remite al acuerdo de las partes a la hora de hacerse cargo de los costes derivados de la prestación de asistencia²⁶⁷.

No obstante, los Comentarios a dicho artículo 9 sí realizan alguna precisión más acerca de esta “distribución” de los costes entre las partes contratantes, apuntando a algunos factores a tener en cuenta tales como el desarrollo de las Administraciones y procedimientos, su personal, su capacidad para recabar información, etc²⁶⁸. Estos comentarios proponen que, por norma general, los costes “ordinarios” o derivados de la práctica habitual de la Administración tributaria requerida como respuesta a un intercambio de información sean asumidos por el Estado requerido²⁶⁹. Por otro lado, la

²⁶⁴ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, Introduction, p. 2. En este sentido se han pronunciado OBERSON, X., “The OECD Model Agreement...”, op. cit., p. 15; ÖNER, C., “A different approach to the Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”, *Intertax*, Volumen 37, Issue 8/9, Kluwer Law International, pp. 483-492, 2009, p. 483; y RING, D. M., “Article 26: Exchange of information”, op. cit., p. 41.

²⁶⁵ PANKIV, M., “Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)”, op. cit., p. 155.

²⁶⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 21.

²⁶⁷ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 9.

²⁶⁸ Vid. CMTIEA (2015), art. 9 para. 99.

²⁶⁹ Vid. CMTIEA (2015), art. 9 para. 98.

inclusión de esta previsión hace pensar que la vocación del Modelo es articular un número ingente de intercambios, de tal forma que los costes en los que incurra una Administración por este motivo sean suficientemente relevantes para justificar un acuerdo acerca de su financiación por uno u otro Estado parte.

Además de estos dos instrumentos, la OCDE llevó a cabo junto al Consejo de Europa, a finales de la década de 1980, la elaboración de la citada Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, o Convención de Estrasburgo (1988). Este tratado cuenta con una amplia tradición en el ámbito de la cooperación fiscal internacional y la asistencia mutua, pues su celebración data del 25 de febrero de 1988. En la primera etapa de su existencia no obstante, el número de Estados firmantes fue reducido, y su entrada en vigor el 1 de abril de 1995 únicamente tuvo efectos sobre cinco jurisdicciones: Dinamarca, Finlandia, Noruega, Suecia y los Estados Unidos.

Sin embargo, y a pesar de este pequeño abanico de Estados inicial, el número de signatarios ha ido aumentando con el tiempo; en 2005 ya habían suscrito este tratado nueve Estados, entrando a formar parte del mismo, además de los ya mencionados, Bélgica, Islandia, Holanda y Polonia. Siguiendo esta línea, el número de Estados parte ha ido creciendo desde entonces de manera exponencial²⁷⁰; en junio de 2010 habían firmado el tratado catorce Estados; en julio de 2012 eran treinta y cinco los Estados signatarios, y en 2019 la cifra alcanzó los ciento veintisiete Estados y territorios firmantes de la Convención²⁷¹.

La razón que explica este rápido aumento se encuentra, por un lado, en la apuesta decidida del G-20 y la OCDE por reforzar la cooperación fiscal internacional en un contexto globalizado, y por otro, en la apertura de la Convención a todos los Estados en 2010. Hay que recordar que la versión original de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, de 1988, únicamente permitía la adhesión a la misma a aquellos Estados miembros de una de las dos organizaciones que promovieron su celebración, la OCDE o el CdE. No obstante, tras la aprobación del Protocolo Adicional a la Convención y en virtud del art. 28.5 de dicha Convención, la misma se abrió a la firma de cualquier Estado que deseara formar parte del Acuerdo²⁷².

²⁷⁰ La firma de España de esta Convención se produjo el 12 de noviembre de 2009. En 2010 firmaron el Convenio de Estrasburgo cinco Estados, en 2011 fueron diez y en 2012 once los firmantes, hasta llegar a los veintiún Estados en 2013, en un rápido crecimiento del elenco de jurisdicciones involucradas en este instrumento multilateral. Vid., en este sentido CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información ...”, op. cit., pp. 180 y ss., y MARTÍNEZ GINER, L. A., “La multilateralización de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa” en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 2/2012, pp. 33-42, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, p. 33. También WITTMAN, K., “The CoE/OCDE Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 175-196, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 180; y RING, D. M., “Article 26: Exchange of information”, op. cit., p. 44.

²⁷¹ OECD, Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax matters, disponible en el siguiente enlace: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (última fecha de consulta 14/02/2019).

²⁷² En este sentido véase el documento de la OCDE sobre el procedimiento para entrar a formar parte de la Convención, disponible en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax->

Este Protocolo, que entró en vigor el 1 de junio de 2011, ha desempeñado un papel clave a la hora de convertir a la Convención de Estrasburgo en el instrumento multilateral de cooperación fiscal más importante del panorama internacional. Durante la primera década del siglo XXI, y tras los avances en materia de intercambio internacional de información tributaria, las normas contenidas en la Convención habían quedado desfasadas. Por ello, la OCDE y el CdE decidieron la publicación de un Protocolo adicional que permitiese adaptar las previsiones de la Convención a los nuevos estándares globales²⁷³. Con ello, la Convención ampliaba su ámbito de aplicación, permitiendo un intercambio más extenso y garantizando una cooperación fiscal más intensa. En definitiva, este Protocolo hacía más atractiva la Convención para los Estados no firmantes, incluidos aquellos no miembros de la OCDE ni del CdE y que tras la firma del mismo veían abierto el tratado para su adhesión.

Como la propia Convención reconoce, el objetivo de este tratado conjunto no es otro que promocionar la cooperación fiscal entre Estados, mejorando la aplicación de su normativa interna a través de la colaboración entre los mismos y respetando los derechos de los sujetos afectados por ella²⁷⁴. Esta última meta, aunque no se encuentra explícitamente recogida en el texto del tratado, se reconoce en el *Explanatory Report* (documento explicativo) al mismo. De este modo, y al igual que ocurre con otros instrumentos de la OCDE –como el MCOCDE o el MTIEA–, la Convención incorpora una serie de Comentarios dirigidos a clarificar su interpretación.

No obstante, y a diferencia de aquéllos, centrados en relaciones bilaterales, para alcanzar los objetivos propuestos esta Convención adopta un enfoque multilateral, permitiendo la adhesión a su articulado de una pluralidad de jurisdicciones²⁷⁵. De hecho, su mayor interés radica en que la misma se ha convertido –junto a la normativa UE– en uno de los escasos instrumentos multilaterales existentes en el ámbito de la cooperación fiscal internacional, y sin lugar a dudas en el que aglutina mayor número de jurisdicciones.

Así, podría decirse que este tratado constituye una “excepción” dentro de una parcela donde la bilateralidad ha sido la tónica dominante. Además, y tras la apertura a la firma operada con el Protocolo, la Convención de Estrasburgo tiene la característica de haber conseguido la adhesión de Estados muy dispares entre sí, con sistemas jurídicos y fiscales muy diferentes. Consecuentemente, es uno de los pocos instrumentos que cumple con el enfoque multilateral que la OCDE recomienda para enfrentar al fraude y la evasión fiscal internacionales.

[information/Process to Become a Party to the Amended Convention.pdf](#) (última fecha de consulta 30/10/2018).

²⁷³ Vid. SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, en *Tax Notes International*, Special Reports, Junio de 2010, pp. 1059-1077, 2010, p. 1065.

²⁷⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 1.

²⁷⁵ Actualmente 126 Estados han firmado la Convención, siendo el instrumento sobre cooperación fiscal internacional e intercambio de información tributaria con mayor número de signatarios del panorama internacional. Vid. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (última fecha de consulta 20/11/2018).

Ello reporta varias ventajas a los Estados firmantes, como por ejemplo la posibilidad de contar con una base legal única a la hora de articular sus intercambios de información, reduciendo el gasto de recursos dedicados a la negociación y ratificación de Acuerdos. Asimismo, permite un despliegue un estándar uniforme de intercambio de información en todas las jurisdicciones en las que se aplica²⁷⁶, tarea de la que se encarga el Órgano de Coordinación de la Convención. Este órgano actúa bajo el paraguas de la OCDE y es financiado por los Estados firmantes de la Convención, desarrollando las funciones de supervisión de la implementación de la misma.

Además, dicho órgano de coordinación actúa como foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos para reforzar la cooperación, recomienda la revisión o modificación de la Convención o emite opiniones acerca de la interpretación de sus preceptos. De este modo, resulta una institución clave en un instrumento multilateral como es la Convención, al actuar como punto de encuentro de las numerosas jurisdicciones involucradas.

Si bien el objeto de este apartado es el análisis de los principales instrumentos en materia de intercambio de información, creo necesario destacar que las previsiones de la Convención Multilateral no se agotan en la articulación de esta herramienta. Al contrario, la Convención reconoce otras dos formas de cooperación distintas como son la Asistencia Mutua en la Recaudación y el suministro o notificación de documentos²⁷⁷.

La primera permite a los Estados solicitar que se practique la recaudación relativa a uno de sus tributos respecto de cualquier otro obligado al pago. Para ello, el Estado requerido debe actuar como si reclamase una deuda propia, aplicando sus procedimientos de recaudación internos. En este sentido, la Convención permite incluso que un Estado requiera a otro la adopción de medidas cautelares para asegurar su derecho de cobro²⁷⁸. Para poder proceder a esta asistencia mutua en la recaudación, no obstante, la cuantía de la deuda no debe encontrarse en fase de recurso; requisito que se endurece en caso de que el contribuyente no sea residente en el Estado requirente, en cuyo caso es necesario que la cuantía de la deuda no pueda ser recurrida ante ninguna instancia²⁷⁹.

Por otro lado, la Convención de Estrasburgo también prevé la posibilidad de practicar notificaciones o traslados de documentos, siempre que los mismos emanen del Estado requirente y guarden relación con los impuestos comprendidos en el tratado. Este

²⁷⁶ WITTMAN, K., “The CoE/OCDE Convention on Mutual Administrative Assistance...”, op. cit., p. 177.

²⁷⁷ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 55.

²⁷⁸ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 12.

²⁷⁹ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, Arts. 11-16. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, párrafos 109-156. Vid. PROSS, A., y RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A powerful tool to counter tax avoidance and evasion”, en *Bulletin for international taxation*, Julio de 2012, pp. 361-365, IBFD, Ámsterdam, 2012, pp. 362-363. También SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens...”, op. cit., pp. 1062-1063.

suministro debe realizarse, en la medida de lo posible, siguiendo las instrucciones del Estado requirente, si bien el Estado requerido por imposición de su normativa interna puede realizarlo de acuerdo a su propio ordenamiento²⁸⁰.

El amplio ámbito territorial abarcado por esta Convención, así como la extensa cooperación que garantiza, requieren necesariamente del reconocimiento de la posibilidad de establecer reservas a la misma²⁸¹. Ello es indispensable en un instrumento multilateral tan amplio y que acoge a una gran pluralidad de jurisdicciones, pues permite a las mismas adherirse a la Convención preservando la indemnidad de sus ordenamientos internos. De este modo, la previsión de reservas dota de mayor flexibilidad a la Convención Multilateral, permitiendo la entrada de jurisdicciones con tradiciones jurídicas muy diversas²⁸². Dichas reservas pueden establecerse al momento de la firma de la firma, al momento de depositar el instrumento de ratificación o bien en un momento posterior. No obstante, no todo el tratado resulta reservable a los signatarios; la Convención prevé la posibilidad de establecer reservas respecto de:

- la cooperación relativa a aquellos impuestos diferentes a los comprendidos en el art. 2.1, esto es, todos aquellos diferentes a los gravámenes sobre renta, beneficios, ganancias del capital o patrimonio que sean competencia del Gobierno central del Estado,
- la Asistencia mutua en la recaudación de impuestos o sanciones, incluidas las medidas cautelares,
- la cooperación respecto de deudas existentes de forma previa a la firma del tratado,
- el suministro y notificación de documentos,
- el uso de los servicios postales para la notificación y suministro de documentos,
- la fecha de efecto de la Convención sobre asuntos penales tributarios, restringiéndola al menos hasta 4 años antes de la entrada en vigor de la misma²⁸³.

La Convención Multilateral recoge, al igual que los Modelos OCDE, una regla de coordinación con otros instrumentos de cooperación fiscal internacional. Como postula el art. 27, las reglas contenidas en la Convención, no limitan, ni están limitadas por cualesquiera otras normas que reconozcan la cooperación fiscal internacional entre

²⁸⁰ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 17. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, párrafos 157-165. Vid. PROSS, A., y RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance ...”, op. cit., p. 363.

²⁸¹ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 30.

²⁸² PROSS, A., y RUSSO, R., “The Amended Convention...”, op. cit., p. 361.

²⁸³ El art. 30 de la *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* se dedica a las reservas y prevé las materias sobre las que las mismas pueden establecerse y aquellas sobre las que no es posible. También el Documento Explicativo contiene varios Comentarios al mismo, *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, párrafos 281-296. Vid., en este sentido, Vid. PROSS, A., y RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance...”, op. cit., pp. 364-365.

Estados. Esta referencia, según los Comentarios, debe ser entendida en sentido amplio, abarcando tanto aquellos acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información como a aquellos instrumentos de carácter bilateral o multilateral centrados en el reconocimiento de la cooperación fiscal entre Estados²⁸⁴.

En aquellos casos en los que la confluencia entre estas normas se produzca, los Comentarios a la Convención Multilateral dictaminan la necesidad de aplicar aquellas cláusulas menos restrictivas, de manera que el intercambio de información pueda desarrollarse en la mayor extensión posible²⁸⁵. De este modo, dichos Comentarios reconocen el principio de máxima eficacia en la aplicación de la Convención Multilateral, abogando por la utilización del instrumento que permita un intercambio más amplio.

Finalmente, destaca la previsión que realiza el art. 26 de la Convención Multilateral sobre los costes incurridos por los Estados parte a la hora de intercambiar la información. Esta disposición, no excesivamente común en instrumentos de este ámbito –el MCOCDE únicamente lo contempla en los comentarios–, recuerda a la prevista por el art. 9 del Modelo de TIEA. No obstante, mientras dicho Modelo deja al albedrío de las partes la negociación sobre los costes, el art. 26 de la Convención fija de manera general las reglas de reparto –sobre las cuáles los Estados pueden establecer acuerdos particulares–. De este modo, establece que aquellos costes “ordinarios” del intercambio deben ser sufragados por el Estado requerido, mientras que todos aquellos costes más allá, esto es, los extraordinarios, deben correr a cargo del Estado requirente²⁸⁶.

Los avances más recientes en materia de intercambio de información, que han estado marcados por la aprobación, en marzo de 2010, de la normativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) de Estados Unidos. Esta normativa, a grandes rasgos, impone la obligación de reportar de manera periódica y automática toda la información relativa a residentes estadounidenses a las instituciones financieras en el extranjero pero en las que dichos residentes tengan abiertas cuentas. En caso de no hacerlo, estas entidades se enfrentan a una retención del 30% en todos los pagos que reciban desde Estados Unidos.

En marzo de 2008, y en un contexto de incipiente crisis económica y financiera, la Administración estadounidense lanzó el paquete de reformas HIRE (*Hiring Incentives to Restore Employment*), que comprendía diversas medidas para la reactivación de la economía y el aumento de los ingresos de las arcas públicas norteamericanas. En dicho paquete de reformas se incluía una batería de medidas encaminadas a reforzar la lucha contra el fraude fiscal, de manera que pudiesen incorporarse al erario público todos

²⁸⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 268.

²⁸⁵ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, párrafos 266-268. Vid., a este respecto, PROSS, A., y RUSSO, R., “The amended Convention...”, op. cit., p. 364.

²⁸⁶ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 26.

aquellos recursos distraídos al fisco, con el objetivo de financiar las políticas de recuperación económica²⁸⁷. La medida estrella de esta política de lucha contra el fraude fue la normativa *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), comprendida en las secciones 1471 a 1474 del *Internal Revenue Code* (IRC) y centrada en la obtención de información financiera de las cuentas cuyos titulares fuesen ciudadanos norteamericanos²⁸⁸.

El origen de esta regulación se encuentra en el “caso UBS”²⁸⁹, acontecido en EEUU en 2008. El Departamento de Justicia estadounidense, así como la Administración Tributaria, el *Internal Revenue Service* (IRS), requirieron diversas “*John Doe Summons*”²⁹⁰ al *Union Bank of Switzerland* (UBS), en la que solicitaban información relativa a ciertas cuentas abiertas en el distrito sur de Florida. Ante este requerimiento, UBS admitió que algunos de sus empleados habían ayudado a contribuyentes estadounidenses a esconder sus activos en cuentas *offshore*, distrayéndolos de la acción del fisco norteamericano. En un proceso en el que participó la Administración tributaria Suiza, el IRS llegó finalmente a un acuerdo con UBS por el que la entidad debía revelar a la Administración los nombres de 4.450 contribuyentes estadounidenses titulares de una cuenta en dicho banco. Adicionalmente, UBS se comprometía a responder con mayor celeridad a los requerimientos de información por parte de la Administración suiza para su posterior intercambio con las autoridades norteamericanas²⁹¹.

Además de ello, la Administración suiza se comprometió a atender con mayor premura los requerimientos de información del IRS que mostrasen características similares a las

²⁸⁷ Sobre el objeto de FATCA y su incorporación al ordenamiento tributario norteamericano FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional”, en *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 167/2015, parte estudios, Ed. Civitas, Pamplona, 2015, pp. 8-9. También ISUSI APRAIZ, I., “FATCA: Principales implicaciones”, en GARCÍA PRATS, F. A. (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 321.

²⁸⁸ La expansión de esta normativa puede consultarse en la web del IRS, que enumera las jurisdicciones con las que EEUU mantiene en vigor un Acuerdo FATCA, vid. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (última fecha de consulta 3/11/2018)

²⁸⁹ Este caso ha sido considerado como el desencadenante de la normativa FATCA por MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA vs. RUBIK”, en *Quincena Fiscal*, nº 19/2012, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012, pp. 9-10; o CAVELTI, L. U., “Automatic Exchange of Information versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation”, en *World Tax Journal*, IBFD, Ámsterdam, Junio 2013, pp. 180-182, quien describe todo el desarrollo del caso y los acuerdos alcanzados entre el IRS y la Administración tributaria suiza y UBS. También RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 13, sitúa el origen de FATCA en este caso entre el IRS y UBS.

²⁹⁰ El término “*John Doe Summons*” hace referencia a aquellas solicitudes de información tributaria por parte del IRS en las que no se conoce la identidad de la persona sobre la que se requieren los datos al momento de realizar la petición, permitida por la Sección 7609 (f) del *Internal Revenue Code* de EEUU. Estas solicitudes de información deben ser aprobadas por una Corte de Distrito Federal, únicamente si se cumplen 3 requisitos:

- La solicitud está relacionada con la investigación sobre una persona o grupo determinado de personas.
- Existe una posibilidad razonable de que esa o esas personas no hayan cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales.
- La información solicitada no puede ser obtenida por ninguna otra vía.

²⁹¹ Settlement Agreement between the United States of America, the US Internal Revenue Service and UBS AG, US-UBS (2009). Disponible en el siguiente enlace: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/bank_agreement.pdf (última fecha de consulta 12/11/2018)

del caso UBS²⁹². Para ello esta Administración creó un órgano especial con la finalidad de tramitar las solicitudes de información y estableció unos plazos de 90 días máximo para los 500 primeros requerimientos de información y 360 días para los restantes. De este modo, por primera vez una entidad financiera extranjera procedía a la revelación de información protegida en su ordenamiento doméstico por el secreto bancario. Esta revelación, además, se encontraba avalada por la Administración suiza en base al acuerdo firmado entre Suiza y EEUU.

Paralelamente, el IRS lanzó un programa de revelación voluntaria a través del cual los contribuyentes con activos y cuentas *offshore* podían comunicar esta información a la Administración y cumplir con sus obligaciones fiscales con una reducción en cualquier posible sanción. Este programa se lanzó cuando los contribuyentes todavía no conocían si se encontraban afectados por la revelación de UBS al fisco norteamericano, si bien UBS notificó a todos sus clientes estadounidenses la existencia de este programa y la conveniencia de acogerse al mismo ante la inminente revelación de datos al IRS. Como resultado, 34.500 personas físicas hicieron uso del programa, revelando sus activos ocultos en cuentas *offshore*, lo que reportó una recaudación adicional de 5.000 millones de dólares. Además de este rédito económico, la revelación de la información tuvo otro resultado beneficioso para la Administración fiscal estadounidense, pues le permitió alcanzar una mayor y mejor comprensión de la industria financiera *offshore*.

Como se ha señalado a este respecto, la Administración fiscal norteamericana aplicó con el caso UBS una estrategia de “palo y zanahoria”²⁹³. Por un lado permitió una regularización voluntaria de todos aquellos activos situados en paraísos fiscales o territorios *offshore*, reduciendo las posibles sanciones derivadas de los incumplimientos. Por otro, demostró su capacidad para forzar a instituciones financieras extranjeras a la revelación de información que hasta el momento parecía inalcanzable, con la correspondiente acción frente a los titulares de cuentas no declaradas, esta vez sin reducción alguna.

No obstante, la consecuencia más significativa de este caso fue la toma de conciencia por parte de la Administración norteamericana acerca de la importancia de la información financiera en la lucha contra el fraude, y en general en la gestión tributaria en un entorno globalizado. Como resultado de la misma nació la citada normativa *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), centrada en la obtención de la información financiera relativa a los contribuyentes estadounidenses más allá de las fronteras de EEUU.

A grandes rasgos, la sección 1471 a) del IRC prevé la aplicación de una retención del 30% sobre todos los pagos de fuente estadounidense efectuados a todas las Instituciones

²⁹² Agreement between the United States of America and the Swiss Confederation on the request for information from the Internal Revenue Service of the United States of America regarding UBS AG, a corporation established under the laws of the Swiss Confederation, Art. 1. Disponible en el siguiente enlace: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/us-swiss_government_agreement.pdf, (última fecha de consulta 12/10/2018)

²⁹³ CAVELTI, L. U., “Automatic Information Exchange versus...”, op. cit., p. 183.

financieras extranjeras que operen en territorio norteamericano. Dentro de estos pagos, la sección 1473 (1) señala, dentro del ámbito objetivo de FATCA, prácticamente todos aquellos rendimientos que pueden obtenerse en EEUU. Entre los mismos, dicha sección enumera cualquier pago de intereses, bonos, dividendos, rentas, salarios, anualidades o pagos vitalicios, compensaciones, primas remuneraciones, emolumentos y cualquier otro tipo de ganancias o ingresos obtenidos de forma periódica²⁹⁴. Sobre todos ellos, por tanto, debería practicarse la retención fija del 30% prevista en la sección 1471 a) del IRC.

Dicha retención –que no actúa como un pago a cuenta, sino como un impuesto final– debía ser practicada por los agentes pagadores situados en EEUU, cualquier persona jurídica que realizase un pago a estas entidades o bien tuviese control sobre dicho pago²⁹⁵. Sin embargo, esta obligación de practicar retención no concurre en aquellos casos en los que las Instituciones a las que se realiza el pago cumplen con las especificaciones del apartado b) de dicha sección 1471. De acuerdo a este apartado, las instituciones financieras pueden optar por proporcionar anualmente al *Internal Revenue Service* la información relativa a las cuentas cuyos titulares o beneficiarios efectivos sean ciudadanos estadounidenses (U.S. *person*). Para ello las instituciones financieras extranjeras (IFE o FFI por sus siglas en inglés: *Foreign Financial Institutions*) pueden suscribir un acuerdo con el IRS por el que se comprometen a cumplir las obligaciones de comunicación de la información establecidas por FATCA.

En primer lugar, a la luz de la sección 1471 b) 1.A y B, las instituciones deben llevar a cabo todo un proceso de identificación en las cuentas que tengan abiertas, a través de un procedimiento de diligencia debida (*due diligence*) señalando aquellas cuentas cuyo titular o bien cuyo beneficiario efectivo sea un ciudadano norteamericano (US Person) y caigan dentro del ámbito subjetivo de la norma, descrito en la sección 1471 d) del IRC. En segundo lugar, de acuerdo a la sección 1471 b) 1.C, las instituciones deben recopilar toda la información prevista por la norma –recogida en la sección 1471 c)– relativa a dichas cuentas. Por último, dichas instituciones deben comunicar a la Administración norteamericana todos los datos recopilados sobre las cuentas identificadas.

De este modo, para evitar ser objeto de la retención del 30% sobre todos los pagos de fuente estadounidense recibidos, las Instituciones financieras extranjeras deben comprometerse a actuar como “agentes colaboradores” del IRS, llevando a cabo la labor de identificación, recopilación y comunicación de los datos que prevé la norma a la Administración fiscal estadounidense. Además de ello, a tenor de lo dispuesto por la

²⁹⁴ En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información...”, op. cit., p. 12.

²⁹⁵ Sobre la retención prevista por FATCA, MORENO GONZÁLEZ, S., “Luces y sombras de los acuerdos FATCA sobre control tributario de cuentas extranjeras”, en GARCÍA PRATS, F. A., *Intercambio de información, Blanqueo de Capitales y Lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 337, apunta que la misma altera la finalidad o naturaleza de la retención, que ya no es una garantía de pago del futuro impuesto, sino una amenaza para asegurar la cooperación de las entidades extranjeras. Respecto de la obligación de retener impuesta a los agentes pagadores en EEUU vid., FUSTER GÓMEZ, M. “La sombra de FATCA es alargada...”, op. cit., pp. 11-12.

sección 1471 b) 1.D estas Instituciones deben practicar a su vez la retención del 30% prevista por la norma sobre aquellos pagos a clientes o entidades que se nieguen a suministrar información al IRS, así como a responder cualquier requerimiento de información por parte de la Administración norteamericana (sección 1471 b) 1.E)²⁹⁶.

Siguiendo la estrategia del palo –la retención- y la zanahoria –el suministro de información- y consciente de la necesidad de contar con información fiable y con relevancia fiscal procedente del extranjero, FATCA pretende establecer una red de suministro de información global, con las instituciones financieras como principales agentes implicados. De este modo, esta normativa tiene el mérito de haber implicado directamente a las instituciones financieras en la gestión tributaria y el intercambio de información, quienes por otra parte deben asumir parte del coste de dicha gestión.

No obstante, y pese a lo innovador de la idea, esta normativa ha sido ampliamente criticada, a mi juicio con razón. En primer lugar, ha sido criticada la manera de imponer una obligación a las instituciones financieras extranjeras de cooperar con la Administración. Ya que Estados Unidos no puede establecer obligaciones legales a entidades que radican fuera de su territorio, hace uso de un elemento amenazante de gran importancia –la retención del 30% sobre todos los pagos de fuente estadounidense- que aboque a estas entidades a la firma de un acuerdo para el suministro de información²⁹⁷.

En segundo lugar, y en estrecha conexión con la crítica anterior, ha sido objeto de reproche la extraterritorialidad inherente a la norma²⁹⁸. No hay que olvidar que FATCA impone un compromiso de reportar la información señalada por la norma a instituciones no residentes en los Estados Unidos, y, en consecuencia, fuera del ámbito competencial de la Administración fiscal norteamericana. De este modo, FATCA supone la imposición de una obligación a sujetos sobre los que, en principio, el IRS no tendría potestad alguna. Ello podría tener incluso implicaciones en la soberanía del resto de Estados, al proyectar la Administración tributaria estadounidense sus competencias sobre un territorio en el que el ejercicio de soberanía corresponde a otro Estado.

Además de ello, FATCA supone una medida unilateral por parte de Estados Unidos, que se aparta del clima de cooperación fiscal internacional surgido y desarrollado en los últimos años y descrito en los apartados anteriores. Tradicionalmente la obtención de

²⁹⁶ El funcionamiento de FATCA ha sido descrito por diversos autores, vid. FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada...”, op. cit., pp. 8-9 y 11-15; CAVELTI, L. U., “Automatic Exchange of Information versus...”, op. cit., pp. 183-186.

²⁹⁷ En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 13.

²⁹⁸ Esta crítica ha sido realizada por numerosos autores, existiendo un cierto consenso en la doctrina acerca de la extraterritorialidad de la norma y la posibilidad de que la misma afecte a la soberanía fiscal de otros Estados. Así lo han entendido MARTÍNEZ GIENR, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 15; PARADA, L., “Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe”, en *World Tax Journal*, IBFD, Ámsterdam, Junio de 2015, p. 210; o CAVELTI, L. U., “Automatic Exchange of Information versus...”, op. cit., p. 196. También FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada...”, op. cit., p. 3 o SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática...”, op. cit., p. 7.

información en el plano internacional se ha basado en el intercambio de información reconocido en los CDIs u otros instrumentos de derecho internacional como la Convención Multilateral, normas que suponen todo un proceso de negociación entre los Estados parte. Por el contrario, FATCA pretende la imposición de una obligación de suministro de información transfronteriza²⁹⁹.

De esta manera FATCA puede crear un precedente de acuerdo al cual únicamente los Estados con posiciones más fuertes y a través de medidas agresivas –como lo es la imposición de una retención del 30%- tengan la posibilidad de acceder a información situada más allá de sus fronteras, erosionando la importancia en la gestión tributaria de herramientas a priori más respetuosas con el resto de Estados como es el intercambio de información –al menos en relación con la reciprocidad entre partes-.

Por otro lado, esta unilateralidad acarrea una importante consecuencia, y es que el Estado de residencia de la Institución financiera obligada a suministrar información no tiene control alguno sobre dicho suministro. Además, dicho suministro puede tener lugar sin la debida observancia a las disposiciones presentes en su ordenamiento doméstico, relativas a la obtención de la información fiscalmente relevante por la Administración³⁰⁰. El problema es aún mayor teniendo en cuenta que a través de la aplicación de FATCA el IRS puede conocer informaciones con relevancia tributaria generadas en otros Estados y transmitida desde aquellos, sin que la propia Administración tributaria de dicho Estado tenga conocimiento alguno sobre la misma.

En otras palabras, el flujo de información únicamente ocurre en una dirección –la del IRS-³⁰¹, sin que dicha información pudiese ser utilizada en la actividad de gestión y control tributarios de la Administraciones de tales Estados. Consecuentemente, así planteado FATCA no puede, de ninguna manera, considerarse como una medida de intercambio de información, pues en realidad no supone más que la imposición de una obligación de suministrar información –si bien es cierto, en el plano internacional-.

Fruto de ambos elementos, extraterritorialidad y unilateralidad, FATCA también puede presentar –de hecho ha presentado- importantes problemas de compatibilidad con la normativa doméstica de los Estados donde radican las instituciones financieras obligadas a reportar la información³⁰². En este sentido, la norma estadounidense resultaría incompatible, como es lógico, con todos aquellos ordenamientos en los que el secreto bancario estuviera vigente. A este respecto, la Institución financiera sometida al

²⁹⁹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática...”, op. cit., p. 7.

³⁰⁰ MORENO GONZÁLEZ, S., “Luces y sombras de los acuerdos FATCA...”, p. 338.

³⁰¹ En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 15 critica el espíritu unilateral de la norma, y la consecuencia del conocimiento de la información objeto de la misma únicamente por la Administración estadounidense. Este conocimiento exclusivo, sin contar con la Administración tributaria del Estado donde se origina la información ha sido asimismo objeto de crítica por CAVELTI, L. U., “Automatic Exchange of Information versus...”, op. cit., p. 186.

³⁰² Así lo entiende MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 13. También FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada...”, op. cit., p. 19.

secreto bancario y afectada por FATCA debe obtener de aquellos clientes sobre los que deba reportar información, una autorización o dispensa válida del secreto bancario, de manera que dicha Institución pueda proporcionar al IRS los datos solicitados. En caso contrario, la Institución debe proceder al cierre de la cuenta³⁰³.

En consecuencia, esta normativa impone una derogación tácita del secreto bancario respecto de todas aquellas Instituciones que opten por suministrar información para escapar de la retención señalada. Es necesario apuntar aquí que la derogación expresa del secreto bancario recogida en los instrumentos que reconocen el intercambio de información analizados anteriormente podría parecer igualmente incompatible con dichos ordenamientos. Sin embargo, la diferencia con FATCA es evidente. Mientras dicha derogación se encuentra reflejada en una norma de Derecho Internacional (un Convenio o Acuerdo), acordada entre las partes y con fuerza vinculante para los Estados, FATCA no deja de ser una norma interna estadounidense, sin capacidad para determinar la validez de las normas contenidas en otros ordenamientos jurídicos.

En este mismo sentido, FATCA también puede presentar problemas de compatibilidad con la normativa que reconozca el derecho fundamental a la protección de datos en otros ordenamientos, al exigir un tratamiento de datos personales que, como es obvio, debe resultar acorde a las disposiciones existentes en la materia. Así, este derecho puede imponer a las Instituciones la obligación de custodiar los datos personales cedidos por sus clientes, impidiendo su comunicación a cualquier otra entidad o actor, comunicación que precisamente constituye el principal efecto perseguido por FATCA³⁰⁴.

Además de ello, la incompatibilidad de FATCA puede darse respecto de los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos entre EEUU y el resto de Estados. Por un lado, la retención del 30% alternativa al suministro de información resultaría en una tributación por encima de la estipulada en el Convenio (o, al menos, en el MCOCDE o MCEEU), lo que supone una denegación tácita de los beneficios del Convenio³⁰⁵. Por otro, se ha planteado la posibilidad de que el trato diferenciado a entidades extranjeras respecto a las domésticas –estadounidenses–, en cuanto a las obligaciones que recaen sobre unas y otras –identificación cuentas y titulares, recopilación de información etc.– contraviniese la cláusula de no discriminación contenida en el Convenio³⁰⁶.

³⁰³ Respecto de los problemas que puede generar la intersección entre las obligaciones FATCA y el secreto bancario presente en diferentes ordenamientos jurídicos vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 16.

³⁰⁴ CAVELTI, L. U., “Automatic Information Exchange versus...”, op. cit., p. 196; también ha apuntado esta problemática SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática...”, op. cit., pp. 6-7.

³⁰⁵ Este problema ha sido apuntado por MORENO GONZÁLEZ S., “Luces y sombras de los acuerdos FATCA...”, op. cit., p. 337; y MARTÍNEZ GINER, L.A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 15.

³⁰⁶ Así lo entienden GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales de intercambio de información: FATCA o el fin del secreto bancario” en GARCÍA PRATS, F. A. (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 193-223, IEF, Madrid, 2014, p. 212; o MARTÍNEZ GINER, L.A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 15.

Finalmente, se ha hecho referencia al alto coste de implementación que esta medida puede suponer³⁰⁷. FATCA obliga a las Instituciones financieras incluidas en su ámbito subjetivo a contar con todo un aparato de identificación de titulares de cuentas financieras, así como un sistema de recopilación y suministro de información. A este respecto se ha señalado que, pese a la importancia del mercado estadounidense, ciertas Instituciones –en especial aquellas de menor tamaño- podrían tratar de buscar aquellas jurisdicciones en las que este coste no exista, trasladando la inversión a los mismos³⁰⁸.

Todas las deficiencias relativas a la normativa FATCA motivaron el aplazamiento de la entrada en vigor de la normativa, ampliando los plazos para su efectiva aplicación, así como la búsqueda de una nueva estrategia de implementación global por parte de EEUU. Es por ello que desde 2012, y tras la puesta en marcha de las negociaciones con cinco Estados Miembros de la UE, Estados Unidos ha fomentado la implementación de FATCA a través de la celebración de acuerdos intergubernamentales (IGAs por sus siglas en inglés) con los Estados donde radican las entidades afectadas por esta norma.

Para la celebración de estos acuerdos, el IRS ha elaborado una serie de Modelos, documentos que sirven como base para la celebración de un Acuerdo internacional entre Estados Unidos y cualesquiera otras jurisdicciones. Estos Modelos pueden diferenciarse en dos categorías diferentes, presentando cada una de ellas diversas subcategorías en función de diferentes circunstancias.

El primer modelo IGA (IGA Model 1, o IGA 1), lleva aparejada la consecuencia fundamental de la exoneración de las instituciones financieras extranjeras residentes en la jurisdicción de la obligación de firmar un Acuerdo con el IRS, y de suministrar periódicamente información a la Administración norteamericana. Este suministro, por el contrario, debe realizarse a su propia Administración, que será la encargada de enviar posteriormente los datos recabados al IRS³⁰⁹. El Modelo 1 de IGA, además, presenta dos variantes diferentes.

La primera modalidad del IGA 1, el IGA 1A³¹⁰, requiere como prerequisite ineludible la existencia de un mecanismo de intercambio de información entre el Estado firmante y los Estados Unidos, ya sea el contenido en el art. 26 del CDI o bien la firma de un TIEA entre ambos Estados. La firma de un acuerdo basado en este modelo tiene como característica principal el reconocimiento de reciprocidad entre EEUU y su contraparte, de modo que existe un intercambio de información recíproco entre ambas jurisdicciones

³⁰⁷ Sobre este hecho llaman la atención MORENO GONZÁLEZ, S. “Luces y sombras de los acuerdos FATCA...”, op. cit., p. 339; o MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., pp. 13 y 17. También FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada...”, op. cit., p. 3.

³⁰⁸ Así lo afirma CAVELTI, L. U., “Automatic Information Exchange versus...”, op. cit., p. 195.

³⁰⁹ En este sentido, PARADA, L., “Intergovernmental Agreements...”, op. cit., p. 204.

³¹⁰ Model 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC June 6, 2014. Esta es la versión más moderna del modelo.

relativo a los datos financieros obtenidos de las instituciones financieras establecidas en su territorio³¹¹.

Por otro lado, la segunda modalidad del IGA 1, el IGA 1B, puede firmarse independientemente de la existencia de un mecanismo de intercambio de información entre EEUU y la jurisdicción parte del acuerdo³¹². De acuerdo al mismo la jurisdicción firmante se compromete a la obtención de los datos previstos en el acuerdo desde las instituciones financieras radicadas en su territorio, para su posterior envío al IRS. En este caso sin embargo, no puede apreciarse la reciprocidad del intercambio de información, no estando obligado EEUU a reportar a su contraparte la información relativa a las instituciones financieras establecidas en territorio norteamericano.

Por su parte, el IGA Model 2, al igual que el IGA 1B, puede firmarse con independencia de la existencia previa de un mecanismo de intercambio de información entre EEUU y la jurisdicción parte³¹³. En este caso el acuerdo implica que las instituciones financieras radicadas en dicha jurisdicción pueden concluir acuerdos con el IRS para el suministro directo de los datos señalados, evitando de esta manera ser objeto de la citada retención del 30% sobre los pagos de fuente estadounidense.

La firma de estos Acuerdos con el IRS (FFIs Agreements) se realiza, en este caso, sin participación de la Administración tributaria del Estado de residencia. No obstante, esta Administración puede ser requerida más adelante por el IRS para el suministro de aquella información que no haya sido debidamente comunicada por las instituciones que hayan suscrito un acuerdo con el IRS³¹⁴.

Como ha sido apuntado, la elaboración de estos modelos, y la firma de acuerdos basados en los mismos, ha permitido transformar la naturaleza de FATCA, de una norma con un claro efecto de extraterritorialidad, en una norma (al menos para el IGA 1A) de cooperación fiscal internacional. Así las cosas, los IGA no sólo habrían permitido superar los problemas de compatibilidad entre FATCA y los ordenamientos internos de los demás Estados, sino que se habrían convertido en el germen de todo un proceso de extensión de la cooperación a nivel internacional³¹⁵.

³¹¹ Respecto de esta primera versión modelo IGA 1 (recíproco) vid. PARADA, L., "Intergovernmental Agreements...", op. cit., p. 204. También FUSTER GÓMEZ, M., "La sombra de FATCA es alargada...", op. cit., pp. 19-20.

³¹² El Modelo 1B IGA Non-Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC November 30, 2014 es el modelo indicado para la firma del acuerdo FATCA en aquellos casos entre los que el Estado firmante y EEUU exista un CDI o Acuerdo de intercambio de información previo. Por su parte, el Modelo 1B IGA Non-Reciprocal, No TIEA or DTC November 30, 2014 resulta de aplicación cuando dicho CDI o Acuerdo previo no existe. En este sentido, PARADA, L., "Intergovernmental Agreements...", op. cit., p. 204.

³¹³ En este caso, de existir un CDI o Acuerdo de Intercambio previo procederá la firma del Modelo 2 IGA, Preexisting TIEA or DTC November 30, 2014. De no existir tal CDI o Acuerdo, el modelo a seguir será el Modelo 2 IGA, No TIEA or DTC November 30, 2014. Vid., en este sentido, CAVELTI, L. U., "Automatic Information Exchange versus...", op. cit., pp. 187-188.

³¹⁴ Respecto del modelo IGA 2 vid. PARADA, L., "Intergovernmental Agreements...", op. cit., p. 205. También FUSTER GÓMEZ, M., "La sombra de FATCA es alargada...", op. cit., p. 20.

³¹⁵ Así lo entiende PARADA, L., "Intergovernmental Agreements...", op. cit., p. 210.

En este sentido, el modelo IGA 1A ha sentado las bases para el desarrollo en el seno de la OCDE de un esquema de cooperación fiscal basado en el intercambio automático de información. Consecuentemente, a los efectos de este trabajo será objeto de estudio únicamente el IGA 1A, que prevé un intercambio recíproco de información financiera entre las Administraciones de los Estados parte. Ello es así porque, como se ha apuntado, este primer modelo ha servido como base al desarrollo del *Common Reporting Standard* de la OCDE.

Además de ello, se ha señalado que la firma de un IGA por parte de un Estado con los EEUU se traduce en la reducción de las cargas administrativas y de cumplimiento que deben soportar las Instituciones financieras radicadas en él, al tiempo que las mismas ganan en seguridad jurídica³¹⁶. Las siguientes páginas, por tanto, estarán dedicadas al estudio de este modelo, en tanto que catalizador del nuevo estándar de intercambio automático de información financiera.

El efecto más relevante de la firma de un acuerdo basado en este modelo es la consideración de toda aquella FFI del Estado firmante (socio FATCA) como “Institución financiera participante”, lo que supone la no aplicación de la retención del 30% sobre pagos de fuente estadounidense sobre las Instituciones financieras del Estado firmante. Para ello, la Administración del socio FATCA debe proceder al intercambio de información en los términos acordados. Por otro lado, la Institución financiera debe cumplir con ciertas obligaciones y requisitos, fijados en el art. 4.1 del modelo IGA 1A FATCA.

- a) identificar las Cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información y comunicar anualmente a la Autoridad competente española la información prevista por la normativa FATCA;
- b) respecto de los ejercicios de 2015 y 2016, comunicar anualmente a la Autoridad competente del socio FATCA el nombre de toda Institución financiera no participante a la que haya efectuado pagos en esos años y el importe total de los mismos;
- c) cumplir con las obligaciones de registro aplicables a las Instituciones financieras en las Jurisdicciones socias;
- d) practicar la retención del 30% sobre pagos de fuente estadounidense a Instituciones no participantes, en aquellos casos en los que la Institución financiera obligada a practicarla lleve a cabo diversas tareas, como son:
 - (i) intervención como intermediario calificado (a los efectos de la sección 1441 del Código Tributario estadounidense) que haya optado inicialmente por asumir la obligación de retener conforme al capítulo 3 del subtítulo A del Código Tributario estadounidense,

³¹⁶ CAVELTI, L. U., “Automatic Information Exchange versus...”, op. cit., p. 188.

(ii) constituya una sociedad de personas extranjera que haya optado por operar como sociedad de personas extranjera retenedora (a los efectos de las secciones 1441 y 1471 del Código Tributario estadounidense) o

(iii) sea un fideicomiso extranjero que haya optado por operar como fideicomiso extranjero retenedor (a los efectos de las secciones 1441 y 1471 del Código Tributario estadounidense),

e) el último caso es el de aquellas Instituciones financieras del socio FATCA obligadas a comunicar información, que efectúen Pagos de fuente estadounidense sujetos a retención a una Institución financiera no participante, o que intervengan como intermediarios en dichos pagos pero no descritas en el subapartado anterior. En estos casos, para ser considerada como Institución participante, la Institución financiera del socio FATCA debe facilitar a un inmediato pagador del Pago de fuente estadounidense sujeto a retención toda aquella información que permita la retención y la comunicación de información respecto de dicho pago.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriores, no obstante, no supone de manera automática la sujeción de la Institución financiera del socio FATCA a la retención del 30% anteriormente descrita. Para que ello ocurra es necesario que previamente el IRS estadounidense identifique a dicha Institución financiera del socio FATCA como Institución financiera no participante. De este modo, y hasta que no se cumpla tal formalidad la Institución financiera no estará sujeta a dicha retención.

FATCA ha resultado el principal catalizador de dos tendencias de gran importancia en materia de intercambio de información. En primer lugar, la aprobación de FATCA ha sentado las bases para la aprobación del así llamado “nuevo estándar de intercambio automático de información tributaria”, basado en la modalidad de intercambio automático o rutinario³¹⁷, que hasta la fecha únicamente había sido tratada de manera marginal en los instrumentos que reconocen el intercambio de información tributaria³¹⁸.

Por otro lado, FATCA ha resultado asimismo decisivo a la hora de involucrar a las entidades financieras en la consecución de una mayor transparencia a través del suministro de información a la Administración. Estas entidades, por su propia actividad se encuentran en una posición óptima para el suministro de información precisa a la Administración, de tal forma que ésta pueda identificar con mayor facilidad los casos de evasión y determinar con mayor exactitud la carga tributaria de sus administrados.

³¹⁷ A través de documentos como OCDE, *Automatic Exchange of Information, What is, how it works, benefits, what remains to be done*, OCDE Publishing, París, 2012, u OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, OCDE Publishing, París, 2014. Vid., en este sentido GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales...”, op. cit., p. 199. Este nuevo estándar será analizado con mayor profundidad más adelante en este mismo trabajo, y en comparación con los estándares vigentes hasta ahora y basados en el intercambio previo requerimiento.

³¹⁸ Así lo afirma MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 197.

De este modo, FATCA se convirtió en la base para el nacimiento de un estándar internacional de intercambio automático de información financiera³¹⁹. No en balde, en 2012 cinco de los Estados Miembros más destacados de la Unión Europea –Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido– anunciaron la negociación de un acuerdo común con EEUU para el intercambio de la información prevista en la normativa FATCA³²⁰. En 2013, y sobre la base de estos acuerdos FATCA, los Estados de la UE involucrados declararon su intención de proceder al intercambio de información financiera entre sí, invitando a otros Estados de la Unión y jurisdicciones no miembros a unirse al proyecto³²¹.

Ante esta situación, en febrero de 2012 el G-20 manifestó su interés profundizar en el aumento de la transparencia a nivel internacional, más allá de la construcción del estándar internacional de intercambio de información tributaria previo requerimiento y a través de una implementación del intercambio automático. Consecuentemente, encargó a la OCDE la elaboración de un informe que examinase aquellas medidas necesarias para aumentar esta transparencia a través de la adopción a nivel global del intercambio de información automático³²².

En junio del mismo año, la OCDE presentó un informe³²³ durante la reunión de los líderes del G-20 acerca del intercambio internacional de información y su estado de implementación y práctica a nivel internacional. Dicho informe ponía de relieve la presencia del intercambio automático a nivel internacional, a través de la realización de una encuesta a 38 Estados. Todas las jurisdicciones examinadas declararon recibir información tributaria de manera automática desde otros Estados, mientras que el 85% reconoció enviar información tributaria de manera automática a otras jurisdicciones³²⁴.

No obstante, la implementación del intercambio automático presentaba numerosas diferencias entre los Estados consultados. Dinamarca se situaba como el Estado que más información compartía, enviando datos de manera automática a 70 jurisdicciones. Por otro lado, Rusia, Israel o Turquía no enviaban información automáticamente a ningún otro Estado, si bien recibían datos a través de esta modalidad de 12, 4 y 7 jurisdicciones respectivamente.

³¹⁹ GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales...”, op. cit., pp. 199-200.

³²⁰ Vid. en este sentido FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada...”, op. cit., pp. 3-4.

³²¹ Sobre la influencia de FATCA y la iniciativa de estos cinco Estados Miembros de la UE vid., GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales...”, op. cit., pp. 198-199. También MARTÍNEZ GINER, L. A., “La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Documento de trabajo n° 13/2016*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, p. 146 y MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 216.

³²² G-20, Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Mexico City, February 26, 2012.

³²³ OECD, *Tackling offshore tax evasion the G20/OECD continues to make progress*, OECD Publishing, Paris, Junio 2012.

³²⁴ Estos datos se publicaron en el documento de la OCDE, *Automatic Exchange of Information: What it is...*, op. cit., p. 15.

En este sentido, el estudio de la OCDE también reveló las diferencias en la cantidad de información enviada; 8 de las jurisdicciones analizadas –Australia, Bélgica, Canadá, España, Estados Unidos, Francia, Suecia y Reino Unido- enviaron más de un millón de registros -Estados Unidos envió dos millones y medio de registros en un solo año-. Estas diferencias también pudieron apreciarse respecto del valor de las transacciones reportadas en los registros recibidos de otros Estados, abarcando un rango desde pocos millones de euros hasta los 15 billones de euros reportados a Italia en un mismo año³²⁵.

A tenor de los datos recabados por la OCDE, por tanto, podía deducirse que el intercambio automático de información era utilizado en 2012 por numerosas jurisdicciones. No obstante, la utilización de dicha modalidad no era, de ninguna manera, uniforme, presentando importantes diferencias en función del Estado analizado. Todo ello convenció al G-20 de la necesidad de elaborar un estándar de intercambio automático de información tributaria, decisión que hizo pública en junio de 2012³²⁶. El objetivo era el de crear un marco normativo adecuado para la realización de estos intercambios automáticos, homogeneizando la práctica de los Estados a la hora de enviar y recibir la información de manera rutinaria.

De esta forma, la eficacia del intercambio automático de información en la lucha contra el fraude fiscal internacional o en la correcta aplicación de la normativa fiscal de los Estados implicados depende en gran medida de la existencia de un estándar uniforme que sitúe a todos los actores involucrados en un mismo nivel³²⁷.

Además, la creación de este nuevo estándar tenía la finalidad de implicar a otros Estados en el intercambio automático de información financiera, expandiendo el uso de esta modalidad a todas las jurisdicciones –Estados miembros y no miembros de la OCDE-. Esta decisión recibió el apoyo del G-20 y el G-8 a lo largo de 2013³²⁸, hasta el establecimiento de un calendario de creación en septiembre de 2013 por parte del G-20, que encomendó a la OCDE la tarea de elaborar dicho estándar³²⁹. De este modo, la OCDE recibió el encargo de desarrollar un estándar global y único basado en el intercambio automático de información financiera, que resultase aplicable a escala global.

Por su parte, y de igual forma que en el caso del estándar de intercambio de información previo requerimiento, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información

³²⁵ Todas estas estadísticas pueden consultarse en OCDE, *Automatic Exchange of Information: What it is...*, op. cit., pp. 15-17.

³²⁶ G-20, Leader's declaration, Los Cabos, Mexico, June 2012, para. 48.

³²⁷ En este sentido, SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La transmisión automática de información. Avances y perspectivas", en *Quincena Fiscal*, nº 10/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 2.

³²⁸ G-20, Communiqué, G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Washington DC, April 19, 2013, para. 14; OCDE, *A step change in tax transparency*, OECD Report for the G8 Summit, Lough Erne, Enniskillen, June 2013.

³²⁹ G-20 Leader's declaration, St. Petersburg, Septiembre de 2013, para. 51. En este sentido MARTÍNEZ GINER, L. A., "Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea", en GARCÍA PRATS, F. A., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 294.

de la OCDE sería el órgano encargado de establecer un mecanismo de supervisión de la implementación de dicho estándar en las diferentes jurisdicciones adheridas³³⁰.

El G-20 asimismo hizo un llamamiento a dichas jurisdicciones a comprometerse sin demora con la implementación del incipiente estándar, de modo que el mismo lograra una rápida aplicación en la práctica³³¹. No obstante, de forma diferente a la implementación del estándar de intercambio de información previo requerimiento, respecto del nuevo estándar se previeron unos plazos brevísimos de implementación, previendo la incorporación de la normativa a los ordenamientos de las jurisdicciones comprometidas para finales de 2015.

Este proceso culminó en febrero de 2014, con la aprobación por parte de la OCDE del estándar de intercambio automático de información tributaria, el *Common Reporting Standard* (CRS), o Estándar Común de Reporte (ECR) que sería finalmente publicado en junio del mismo año³³². Del mismo modo que el estándar de intercambio de información previo requerimiento, este ECR tiene el objetivo de generar un “*level playing field*” entre los Estados, un modelo de intercambio automático de información tributaria que pueda ser implementado y puesto en práctica de manera uniforme por todas las Administraciones tributarias de los Estados miembros y no miembros de la OCDE. Tomando como patrón la normativa estadounidense FATCA, este estándar se centra en el intercambio rutinario de información financiera, si bien como se verá más adelante presenta diferencias notables con el sistema norteamericano³³³.

La OCDE señala, en la introducción a este Estándar, que el proceso de globalización experimentado en los últimos años ha aumentado notablemente la facilidad de los contribuyentes para realizar, preservar y administrar sus inversiones a través de instituciones financieras ubicadas fuera de su Estado de residencia. Esta facilidad se traduce en un aumento de las posibilidades de evasión fiscal, eludiendo las obligaciones tributarias que se derivan en la jurisdicción de origen. Consecuentemente, los Estados requieren de un mecanismo de cooperación e intercambio de información que les permita preservar la integridad de sus sistemas fiscales³³⁴.

Como puede apreciarse, una vez más la OCDE hace referencia a la necesidad de contar con un mecanismo de intercambio de información como respuesta a la evasión y fraude fiscal internacional, apelando a la función que esta herramienta puede tener en la lucha

³³⁰ En este sentido, GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales...”, op. cit., pp. 200-201.

³³¹ G-20, Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leaders’ declaration, September, 2013, paras. 3 y 4.

³³² OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, First Edition, OECD Publishing, París, 2014.

³³³ La importante influencia de la normativa FATCA en el desarrollo del nuevo estándar de intercambio de información ha sido reconocida por MORENO GONZÁLEZ, S., “Luces y sombras de los acuerdos FATCA...”, op. cit., p. 334; PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información...”, op. cit., pp. 31-44, 2014, p. 33 o RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 12 y MARTÍNEZ GINER, L. A., “La información automática de cuentas financieras...”, op. cit., p. 146.

³³⁴ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda edición, Éditions OCDE, París, 2017, p. 11.

contra ambos fenómenos. No obstante, y como señalé anteriormente, a mi juicio la importancia del intercambio de información no tiene su origen únicamente en el papel que esta herramienta puede jugar en la erradicación de la evasión internacional, sino de manera principal en la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios nacionales, facilitando la tarea de gestión tributaria de la Administración.

En este sentido, el intercambio automático de información tributaria –y en concreto de información financiera– representa un paso adelante en el cumplimiento de esta función, al establecer un flujo permanente de información entre Autoridades competentes. De esta manera, gracias a dicho intercambio las Administraciones tributarias pueden disponer de los datos necesarios para realizar sus tareas de gestión y comprobación de una forma más ágil.

La OCDE reconoce que el intercambio de información automático de información tributaria es desarrollado por un número notable de jurisdicciones en mayor o menor medida, y en relación con diferentes categorías de renta. Asimismo, estas jurisdicciones pueden a menudo intercambiar otras informaciones con relevancia desde el punto de vista fiscal, tales como cambios de residencia, operaciones inmobiliarias, etc. Respecto de estos intercambios, y a tenor de lo afirmado en el ECR, este nuevo estándar propuesto por la OCDE no impone una restricción de los datos a intercambiar –pese a ceñirse el mismo a información de cuentas financieras–.

El ECR por tanto pretende constituirse como un estándar de mínimos, sobre el cual las jurisdicciones que así lo deseen pueden ampliar su cooperación³³⁵. No obstante, la creación de este estándar tiene como objetivo la optimización de la eficacia del intercambio automático de información financiera, así como la reducción de costes para los sujetos (Instituciones financieras y Administraciones) implicados, a través del establecimiento de un mecanismo de intercambio uniforme³³⁶.

Esta uniformidad del mecanismo es un requisito indispensable de su eficacia, pues la utilización de diferentes modelos en la recopilación, tratamiento o intercambio de la información financiera podría imponer requisitos contradictorios, que a la postre se traducirían en mayores dificultades a la hora de utilizar la información intercambiada así como en un elevado coste para todos los actores implicados. Así pues, la homogeneización de este intercambio también supone una optimización de los recursos asignados al mismo, logrando una mayor eficiencia³³⁷.

Para lograr esta uniformidad, el CRS ha sido construido tomando como referencia la normativa FATCA comentada anteriormente, y más concretamente, el modelo IGA 1A. Ello resulta lógico si se tiene en cuenta que este modelo había servido para un número

³³⁵ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 12.

³³⁶ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 13.

³³⁷ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 13.

notable de Acuerdos FATCA entre EEUU y otras jurisdicciones. Consecuentemente, y siempre con el objetivo de construir un estándar homogéneo, el mismo debía resultar coherente con dicha normativa FATCA, de manera que el esfuerzo de adaptación a la misma, realizado por Instituciones financieras y Administraciones, resultase válido para la implementación del CRS.

La construcción de este estándar, según la OCDE, tiene tres pilares fundamentales: 1) un Estándar Común de Reporte de Información, Debida Diligencia e Intercambio de Información, 2) una base jurídica y operativa para el intercambio de información, y 3) soluciones técnicas comunes o compatibles³³⁸. Estos tres pilares se plasman, en el estándar propuesto por la OCDE, en cuatro elementos diferentes³³⁹:

En primer lugar, el Estándar Común de Reporte (ECR o CRS por sus siglas en inglés) y procedimiento de diligencia debida, hace referencia a todas aquellas reglas que vinculan a las Instituciones financieras en la captación de determinados datos con trascendencia tributaria. Así, este Estándar tiene por objeto la correcta identificación de las cuentas financieras sobre las que debe reportarse información, en función de la naturaleza de las mismas y de acuerdo a las normas de delimitación del ámbito subjetivo de la norma: Instituciones financieras, por un lado, y titulares de cuentas, por otro.

En segundo lugar, la base jurídica del intercambio de información se ha plasmado en la creación de un Acuerdo entre Autoridades Competentes (AAC o CAA por sus siglas en inglés³⁴⁰), que genera un nexo entre el ECR y el instrumento jurídico que habilita al intercambio de información (sea este un CDI, un TIEA o la Convención Multilateral). De este modo, es posible afirmar que el Estándar de intercambio automático propuesto por la OCDE no es un instrumento jurídico autónomo –como podría ser un CDI, un TIEA o la Convención Multilateral- que habilite al intercambio de información. Al contrario, este Estándar se constituye como un “complemento” a una norma, desarrollando la remisión que dicha norma hace respecto del intercambio automático de información. El Estándar únicamente dicta el cómo y el cuándo debe realizarse la recopilación rutinaria e intercambio automático de información, pero la habilitación legal –y la obligación- de realizar dicho intercambio se comprende en una norma con validez previa.

En consecuencia, el Acuerdo entre Autoridades Competentes permite que las Administraciones intercambien periódicamente todos aquellos datos recopilados por las Instituciones financieras. Ello, como se verá más adelante puede tener importantes consecuencias a la hora de definir el ámbito de aplicación del Estándar o de delimitar el uso de la información o el elenco de personas con acceso a la misma.

³³⁸ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 14.

³³⁹ Estos cuatro elementos se describen de manera sucinta en OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, pp. 14 y ss.

³⁴⁰ *Competent Authorities Agreement*.

En tercer lugar, y del mismo modo que respecto a los modelos OCDE analizados al hilo del estudio del estándar de intercambio de información previo requerimiento, el nuevo estándar propuesto por la OCDE cuenta con unos Comentarios interpretativos. De esta manera, dichos Comentarios pretenden erigirse como una guía en la aplicación del nuevo estándar, postulando una interpretación común de las disposiciones contenidas en el mismo.

Finalmente, el nuevo estándar de intercambio de automático de información financiera incluye un apartado relativo a soluciones técnicas, esto es, a los aspectos relacionados con la encriptación de la información intercambiada y el uso de las tecnologías de la información para dicho intercambio. Ello resulta de gran importancia a la hora de proteger la confidencialidad de dicha información, así como el derecho a la protección de datos de los afectados.

De esta forma, la OCDE plantea un cambio de paradigma en el intercambio de información con relevancia tributaria. Si hasta la fecha esta organización había focalizado sus esfuerzos en la implementación y refuerzo de la modalidad de intercambio previo requerimiento, con la publicación de este nuevo estándar la OCDE realiza una apuesta decidida por el intercambio automático. El análisis del mismo, atendiendo a su estructura, debe partir en todo caso del Modelo de Acuerdo entre Autoridades competentes, y complementarse con las reglas establecidas por el Estándar Común de Reporte o ECR. Ambos instrumentos, no obstante, deben interpretarse a la luz de los Comentarios publicados por la OCDE.

En este sentido, el Modelo de Acuerdo ha tenido su expresión más papable en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio automático de información de cuentas financieras (MCAA por sus siglas en inglés)³⁴¹. Este acuerdo supone la iniciativa multilateral de intercambio automático de información financiera desarrollada en el plano internacional más importante –sin perjuicio de la DCA II, que será comentada más adelante–, y de la mano de la OCDE ha recabado el compromiso de intercambiar información por parte de 104 jurisdicciones³⁴². Este Acuerdo por tanto se ha convertido en el principal instrumento de intercambio automático de información, y pretende transformar el enfoque seguido hasta el momento, desde una perspectiva multilateral hacia una aproximación multilateral al intercambio automático.

³⁴¹ *Multilateral Competent Authorities Agreement* (MCAA), Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014.

³⁴² A fecha de febrero de 2019, 104 jurisdicciones han firmado el Acuerdo multilateral o han expresado su compromiso de firmarlo. El listado completo puede encontrarse en el siguiente enlace, actualizado por parte de la OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf> (última fecha de consulta 3/02/2109).

La OCDE recoge en su web todas las relaciones de intercambio automático de información financiera existentes en el plano global (más de 1.800), ya sea a través del MCAA o la Directiva de Cooperación Europea. Todo ello disponible en la web de la OCDE: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/#d.en.345426> (última fecha de consulta 3/02/2019).

Para lograr este objetivo, y aglutinar al mayor número de jurisdicciones posibles, una de las cuestiones más relevantes ha descansado en la elección de una base jurídica válida para el intercambio de información. Como se comentó anteriormente, el Acuerdo entre Autoridades Competentes se constituye como el nexo entre el instrumento que habilita el intercambio de información y las reglas de reporte a la Administración tributaria. De este modo los datos recopilados por las Instituciones financieras en cada una de las jurisdicciones encuentran, a través del Acuerdo, una vía legal para su transmisión a otras jurisdicciones.

La base jurídica escogida para el intercambio automático de información financiera ha sido la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en el ámbito fiscal (la “Convención Multilateral” o “Convención de Estrasburgo”) y que fue analizada en el primer apartado de este Capítulo. Ello es lógico si se tienen en cuenta diversos factores. Por un lado, esta Convención es el instrumento jurídico relativo al intercambio de información tributaria con mayor número de Estados signatarios (127 en febrero de 2019), y por tanto con el mayor alcance territorial de entre todos los instrumentos existentes en este ámbito. Por otro, esta Convención fue elaborada de manera conjunta por el Consejo de Europa y la OCDE, incorporando los estándares relativos al intercambio de información previo requerimiento desarrollados por esta organización. En este sentido, resulta coherente que los estándares elaborados por la misma respecto del intercambio automático también se incorporen a la Convención.

En consecuencia, el Acuerdo entre Autoridades competentes se constituye sobre la base de la Convención Multilateral, y más concretamente sobre la habilitación que realiza el art. 6 de la misma. De acuerdo a este precepto, “Respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinarán mediante acuerdo mutuo, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información a que se refiere el Artículo 4.” El mismo permite así que dos o más partes de la Convención procedan al intercambio automático de información tributaria, previa firma de un Acuerdo entre ambas que habilite al mismo. De esta forma, la OCDE procede a la incorporación del nuevo estándar en materia de intercambio sobre la base de la Convención Multilateral.

Finalmente, es necesario prestar atención a la evolución de la cooperación en materia fiscal dentro de la Unión Europea, que se ha convertido, en los últimos años, en uno de los actores con mayor peso al a hora de desarrollar el intercambio internacional de información tributaria. Esta organización cuenta con una amplia tradición en materia de colaboración fiscal entre sus Estados, pues la misma es clave a la hora de asegurar un buen funcionamiento del mercado interior y de la Unión monetaria, dos objetivos fundamentales de la Unión.

Sin embargo, todas las medidas de la UE referidas a la fiscalidad topan a menudo con las reticencias de los EEMM, así como con la necesidad de contar con unanimidad en la aprobación de este tipo de normas. Ello que supone una dificultad añadida a la hora de elaborar y publicar normativa común tributaria. No obstante, la Unión también cuenta con ciertas ventajas a la hora de implementar normas y estándares de carácter general,

en especial en cuanto a la colaboración fiscal entre los diferentes Miembros. Así, ante la falta de armonización fiscal en la UE, se ha optado por un refuerzo de la cooperación para asegurar la correcta aplicación de los ordenamientos nacionales³⁴³.

En primer lugar, la Unión Europea tiene un ámbito territorial regional, y por tanto reducido. Este ámbito reducido permite un mejor entendimiento entre las partes implicadas, facilitando la consecución de acuerdos. De hecho, como arreglo de carácter regional, las instituciones de la Unión son las que más competencias poseen en comparación con otros acuerdos de este tipo.

En segundo lugar, la cesión de soberanía realizada por los Estados Miembros en favor de la Unión ha sido amplia, lo que permite a ésta una cierta autonomía. La consecuencia de dicha cesión es que la Unión Europea cuenta con una capacidad de vincular a los EEMM a través de la aprobación de normas; de una forma total a través de los Reglamentos –obligación de medios y resultado- o algo más moderada a través de las Directivas –obligación de resultado-. Esta capacidad normativa elimina la necesidad de recabar el consentimiento de los Estados por la vía de la firma y ratificación de los instrumentos –el método habitual en Derecho Internacional-, simplificando enormemente el procedimiento de asunción de obligaciones. Esta cesión se ha traducido de este modo en el hecho de que la Unión cuenta con una serie de impuestos armonizados, esto es, de régimen común a todos los EEMM, lo que genera una experiencia muy valiosa en el ámbito de la imposición común, y mejora la coordinación entre los mismos.

Por último, la Unión tiene como uno de sus objetivos primordiales la consecución de un mercado interior que funcione de forma efectiva y sin barreras. En este sentido, la aplicación de una coordinación fiscal entre los diversos EEMM es fundamental, para evitar las posibles distorsiones del mercado y discriminaciones que puedan producirse en el seno del mismo por la confluencia de la política fiscal de varios Estados diferentes.

Por otro lado, unión Europea es un ejemplo, a pequeña escala pero enormemente revelador, del problema de la Competencia Fiscal Perniciosa entre Estados. La libertad total de circulación de personas y capitales instaurada en la UE permite la localización de activos en cualquier Estado dentro de la Unión y los flujos de dinero intra-UE con una gran facilidad. En este contexto, los ciudadanos de la Unión son capaces de aprovechar de manera sencilla las condiciones fiscales más ventajosas instauradas en otros Estados Miembros y eludir el control de las Autoridades de sus Estados de residencia. Consecuentemente, la Unión se ha visto obligada a desarrollar sistemas potentes e innovadores para combatir esa “fuga” de capitales.

Todas estas razones han llevado a la Unión Europea ha desarrollar una amplia panoplia de instrumentos –Reglamentos y Directivas- enfocados a la cooperación fiscal entre Estados Miembros. En este sentido, puede decirse que la Unión Europea ha sido una de las instituciones pioneras a la hora de ajustarse a los nuevos estándares en materia de

³⁴³ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático...”, p. 42.

intercambio de información, pero también de superarlos a través del establecimiento de normativas innovadoras³⁴⁴.

Un ejemplo de esta innovación lo constituyó la ya comentada Directiva 77/799, que a finales de la década de los '70 situó a la Unión Europea a la cabeza de la cooperación fiscal internacional. Años después, y con un interés renovado en la materia fruto de los trabajos OCDE, hizo su aparición la Directiva 2003/48, o Directiva del Ahorro (DAh, o STD por sus siglas en inglés *Savings Tax Directive*). La Directiva del ahorro tenía por objetivo que la tributación del ahorro en las personas físicas en forma de pago de intereses se efectúe en sede del beneficiario efectivo, esto es, en aquel Estado Miembro en el que tuviera la residencia habitual la persona física.

Para ello esta norma estableció un revolucionario mecanismo de intercambio de información automático entre los diferentes EEMM de la Unión³⁴⁵. La finalidad de esta Directiva era acabar con el proceso de competencia fiscal iniciado en el seno de la UE, que se había convertido en una verdadera *race to the bottom* enfocada en la captación del ahorro exterior, procedente de los demás EEMM y en el que se ofrecían ventajas fiscales no accesibles a los residentes propios³⁴⁶. Al momento de su aprobación, la institución de un sistema de intercambio de información obligatorio entre diversos Estados supuso una medida ambiciosa y novedosa, pues pretendía instaurar el sistema más avanzado de intercambio -el automático- entre los EEMM.

No obstante, la Directiva adolecía de varios defectos graves; por ejemplo el intercambio únicamente se extendía a personas físicas. En consecuencia, era relativamente sencillo el burlar este intercambio automático mediante la constitución o interposición de sociedades³⁴⁷. Es por ello que la Directiva fue objeto de modificación en el tramo final de su período de vigencia³⁴⁸, hasta su derogación en 2015³⁴⁹, tras haber sido

³⁴⁴ Vid. GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales...”, op. cit., p. 203.

³⁴⁵ Vid., en este sentido, DE PAZ CARBAJO, J.A., “La Directiva 2003/48 y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, IEF, pp. 174 y ss., en las que el autor desgana el ámbito de aplicación de la Directiva y el mecanismo de intercambio de información, con la participación de la figura del “agente pagador”, contenido en la misma.

³⁴⁶ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático...”, p. 32.

³⁴⁷ MORENO, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 207. Estos defectos motivaron su modificación a través de la Directiva 2014/48/ue, del Consejo, de 24 de marzo de 2014, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Un análisis de esta reforma puede encontrarse en DELMÁS GONZÁLEZ, G., “Análisis de la propuesta de modificación de la Directiva del Ahorro”, *Crónica tributaria*, n. 125/2010, IEF, 2010, pp. 87-114. Finalmente la misma fue derogada tras la aprobación de la modificación de la Directiva 2011/16/UE en 2014 por la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, que produjo un solapamiento entre ambas normas con el resultado de la derogación de la DAh. Vid. Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo de 10 de noviembre de 2015 por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

³⁴⁸ Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

ampliamente superado su ámbito de aplicación por la Directiva 2011/16/ue y sus sucesivas modificaciones³⁵⁰.

También en el campo de la recaudación ha elaborado la UE un marco normativo común. Éste viene delineado por la Directiva 2010/24/UE, centrada en cuatro ámbitos: el procedimiento de ejecución, las medidas cautelares, la notificación de actuaciones y el intercambio de información a los efectos de la recaudación. En este último caso, la Directiva diseña un intercambio previo requerimiento siguiendo los estándares de la OCDE, así como una suerte de intercambio espontáneo relativo a aquellos casos de devolución de impuestos o derechos, en cuales el Estado miembro desde el que deba efectuarse dicha devolución informará al Estado miembro de residencia sobre la misma³⁵¹.

Otro ejemplo viene constituido por el paquete de normas relativas al IVA, en el cual la Unión tiene una experiencia consolidada. Además, la condición de impuesto armonizado del IVA permite la regulación del mismo a través de la figura normativa del Reglamento, que permite a la UE un control mucho mayor al que ofrece la Directiva sobre su implementación en los EEMM. Buena muestra de ello son los Reglamentos 218/92³⁵², 1798/2003³⁵³ o el más reciente 904/2010³⁵⁴, que han venido regulando la cooperación en la materia.

El último instrumento en este ámbito, y que será analizado con mayor profundidad en el siguiente capítulo, es la Directiva 2011/16/ue, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA). Esta Directiva ha venido a sustituir al instrumento con mayor tradición en el intercambio de información dentro de la UE, la Directiva 77/799/CEE, que había gobernado los intercambios de información entre EEMM desde la década de los '70. Aunque dicha directiva había sido reformada en varias ocasiones, finalmente el Consejo de la UE decidió su derogación integral y sustitución por una

³⁴⁹ Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015 por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

³⁵⁰ En especial, y como reconocen los considerandos 5 y 6 de la Directiva 2015/2060, tras la aprobación de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, cuyo ámbito de aplicación era más amplio y permitía un intercambio más efectivo que el diseñado en la reformada Directiva 2003/48.

³⁵¹ Vid. RODRÍGUEZ LOSADA, S., "El intercambio de información fiscal como pieza clave en una nueva era de Cooperación Fiscal Internacional", pp. 95-105, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P. M., "Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)", IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014, p. 96.

³⁵² Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA).

³⁵³ Reglamento (CE) No 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) no 218/92.

³⁵⁴ Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, recientemente modificado por el Reglamento (UE) 2018/1541 DEL CONSEJO de 2 de octubre de 2018 por el que se modifican los Reglamentos (UE) n. 904/2010 y (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Directiva más moderna³⁵⁵. Así, esta nueva Directiva de 2011 tiene su base en la anterior de 1977, pero establece una serie de reglas más claras y precisas en el ámbito de la cooperación, y en particular con respecto al instrumento de intercambio de información³⁵⁶.

En primer lugar, resultaba necesario adecuar el Ordenamiento comunitario al impulso en la lucha contra el fraude nacido en la OCDE y apoyado de manera incondicional por el G-20 en 2009³⁵⁷. Para ello, se requería la adaptación de la principal norma europea en materia de cooperación fiscal a los avances producidos en este sentido en el seno de la OCDE y plasmados en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición con el objeto de mejorar la colaboración fiscal internacional para luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

En segundo lugar, y como advirtió la Comisión, el mecanismo de colaboración establecido por la Directiva de 1977 resultaba insuficiente para atajar con eficacia las nuevas formas de planificación fiscal y el acomodo de los sistemas fiscales tradicionales al nuevo entorno globalizado³⁵⁸. En concreto, se señaló que la Directiva 77/799 no preveía procedimientos específicos para la cooperación fiscal entre EEMM, articulaba un intercambio de información insuficiente y fijaba unos plazos para la contestación a los requerimientos de información demasiado amplios³⁵⁹. Así, esta nueva Directiva de 2011 tiene su base en la anterior de 1977, pero establece una serie de reglas más claras y

³⁵⁵ Directiva 2011/16/ue, considerandos 3, 4, 5 y 6.

³⁵⁶ Directiva 2011/16/ue, considerando 7.

³⁵⁷ G-20 London Summit, Leaders' Statement 2 April 2009 y G-20 Pittsburgh Summit, Leaders' Statement 24-25 September. No hay que olvidar, a este respecto, que los principales socios de la Unión son asimismo miembros del G-20.

³⁵⁸ COM (2006) 254 de 31 de mayo de 2006, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, pp. 3-5. Directiva 2011/16/ue, considerandos 1 a 5. Vid., en este sentido, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "Comentario a la nueva Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", en *Carta Tributaria*, Monografías, n° 2011, 1 de enero de 2011, pp. 1-2.

³⁵⁹ El Consejo de la Unión Europea señaló la necesidad de lograr una mayor coordinación en la lucha contra el fraude, y apuntó las deficiencias de la antigua Directiva de 1977 ya en el año 2000, en el Documento del Consejo 8668/00 FISC 67 CRIMORG 83, en el que se recomendaba a los Estados mejorar la cooperación entre ellos. Esta recomendación y la necesidad de contar con normas que asegurasen una colaboración más amplia fue puesta de relieve de nuevo en 2004, COM (2004) 611 final, de 27 de septiembre de 2004, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras*, pp. 8-11. Esta idea se repetiría en posteriores trabajos de la UE, como la Aplicación del programa comunitario sobre la estrategia de Lisboa comunicación de la comisión al consejo y al Parlamento Europeo, Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa, COM (2005) 532 final, de 25 de Octubre de 2005 o la Comunicación sobre buena gobernanza fiscal *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee Promoting Good Governance in Tax Matters*; COM (2009) 201 de 28 de abril de 2009. Vid., en este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., "Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza...", op. cit., pp. 279-286. También SOMARE, M. y WÖHRER, V., "Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the light of the global movement towards transparency", en *Intertax*, Volumen 43, Issue 12, Kluwer Law International, Holanda, pp. 804-815, 2015, p. 906.

precisas en el ámbito de la cooperación, y en particular con respecto al instrumento de intercambio de información³⁶⁰.

En tercer lugar, era necesario dotar a los Estados Miembros de una herramienta de intercambio de información que permitiese una persecución más eficaz del blanqueo de capitales asociado al fraude fiscal, coadyuvando en la represión de la delincuencia organizada y la financiación del terrorismo³⁶¹.

Por último, la promulgación de esta norma también puede servir para alcanzar otros valores de la Unión Europea, garantizando en mayor medida su efectividad³⁶². Así, la cooperación fiscal es fundamental en la creación de un mercado único y en la armonización de los ordenamientos fiscales de los socios de la Unión.

De este modo se procedió a la elaboración de un nuevo texto que superase las deficiencias de la anterior Directiva y crease un marco normativo común para la cooperación entre los Estados Miembros de la UE. El resultado fue la propuesta de Directiva de 2009³⁶³, proyecto negociado entre los EEMM hasta que en 2011 vio la luz la primera versión de la Directiva 2011/16/ue del Consejo el 15 de febrero de 2011³⁶⁴. El objetivo de la misma es impulsar la cooperación entre los EEMM para paliar los efectos adversos provocados por la globalización, aumentando la confianza mutua entre ellos³⁶⁵, así como luchar contra el fraude y la evasión fiscales³⁶⁶. Además, se ha señalado que esta norma puede resultar de utilidad a la hora de luchar contra el blanqueo de capitales, garantizar el ejercicio de los derechos de los obligados tributarios o asegurar la efectividad de otros valores de la UE³⁶⁷.

En cuanto a los requisitos normativos de la Unión, el Consejo establece que el cumplimiento del principio de subsidiariedad queda suficientemente acreditado en este caso, pues los problemas derivados de la globalización no pueden ser resueltos por los EE MM actuando en solitario. En este mismo sentido, el principio de proporcionalidad también se considera cumplido, pues la Directiva no excede las medidas necesarias para alcanzar sus objetivos³⁶⁸.

³⁶⁰ Directiva 2011/16/ue, considerando 7.

³⁶¹ HERNANDO RIVERA, M. E., “El futuro de la cooperación fiscal europea: la directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, p. 94.

³⁶² HERNANDO RIVERA, M. E., “El futuro de la cooperación...”, op. cit., p. 95.

³⁶³ COM (2009) 29 de 2 de febrero de 2009, Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

³⁶⁴ Respecto al iter legislativo y los avances en los casi dos años de tramitación de la Directiva bajo la presidencia de diferentes EEMM, vid. VASCEGA, M. y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The new EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, *EC Tax Review*, 2011-3, pp. 148-153, Kluwer Law International, Holanda, 2011, p. 151.

³⁶⁵ Directiva 2011/16/ue, considerando 2.

³⁶⁶ Directiva 2011/16/ue, considerando 4.

³⁶⁷ Por todos ellos vid. HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., pp. 89-90.

³⁶⁸ Directiva 2011/16/ue, considerando 29.

Además, con la aprobación de la DCA, la UE alinea su principal instrumento de cooperación con los estándares de la OCDE, adaptándose a las mejoras introducidas en los principales instrumentos que articulan el intercambio de información³⁶⁹. Buena muestra de ello son las tres reformas operadas hasta la fecha en la Directiva, introducidas con el objetivo de incluir las principales innovaciones en materia de intercambio de información.

La primera modificación de la DCA (DCA II) trajo causa de la aprobación de la normativa estadounidense de *Foreign Accounts Tax Compliance Act* (FATCA), aprobada en 2010³⁷⁰. Dicha norma, que a grandes rasgos prevé el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras de sus residentes en entidades extranjeras, motivó además la realización de trabajos para su desarrollo en el seno de la OCDE, con el apoyo del G-7/8. Todo ello se tradujo en el adelanto de la reforma de la DCA (cuya revisión estaba prevista inicialmente para 2017) con el objeto de establecer un sistema de intercambio automático de información similar entre sus EEMM, de forma que las información sobre cuentas financieras de los residentes de un EM en otro EM pudiesen ser transmitidos al primero de ellos.

Así, el 22 de mayo de 2013 se anunció la intención de dar prioridad al desarrollo del intercambio automático de información tributaria tanto a nivel europeo como internacional³⁷¹. Esta decisión se tradujo en la reforma de la normativa de cooperación fiscal en la UE, modificando la DCA a finales del propio 2014 a través de la aprobación de la Directiva 2014/107/ue (DCA II)³⁷². El objetivo de esta reforma era el de implementar las previsiones del ECR de la OCDE, con la vocación de adaptar el ordenamiento de la Unión y sus Estados Miembros al nuevo estándar de intercambio automático de información financiera³⁷³.

En este sentido, el Consejo también destacó que una iniciativa de la UE en esta materia garantizaría “la aplicación de un enfoque coherente, homogéneo y general al intercambio automático de información en el mercado interior”³⁷⁴. Dicha aplicación

³⁶⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático...”, pp. 43-44.

³⁷⁰ Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. Vid. MACHANCOSSES GARCÍA, E., “Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la propuesta de modificación de la misma en 2013”, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014, pp. 80 y ss.

³⁷¹ Consejo Europeo, 22 de mayo de 2013, Conclusiones, EUCO 75/1/13 REV 1 CO EUR 7 CONCL 5, p. 6.

³⁷² Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

³⁷³ Vid. Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, Considerandos 2 y 3. Además, la ampliación de la cooperación que supone la DCA II devenía obligatoria a la luz de lo dispuesto en el art. 19 de la DCA, según el cual un EM debe garantizar al resto de socios comunitarios el nivel de cooperación que ofrezca a cualquier otro Estado. Vid. Directiva 2014/107/UE, Considerandos 7 y 8.

³⁷⁴ Directiva 2014/107/UE, Considerando 6.

supondría, en primer lugar, una postura común de la Unión respecto de la cooperación fiscal internacional en este ámbito, y en segundo, un ahorro de costes para todos los operadores –Administraciones, contribuyentes, entidades obligadas a suministrar información- implicados en el intercambio³⁷⁵.

El establecimiento de una obligación de intercambio automático de información financiera entre los Estados Miembros de la Unión Europea, por tanto, toma como referencia las disposiciones contenidas en la normativa estadounidense FATCA y el Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE. De esta manera, la Directiva 2014/107 refleja las previsiones en materia de diligencia debida e intercambio de información presentes en ambos textos normativos. Ello tiene como objetivo lograr un sistema de intercambio coherente con la corriente a nivel internacional, de manera que la cooperación resulte lo más homogénea posible con los compromisos adoptados con otros Estados. Ello como es evidente se traducirá en una reducción de costes de todos los operadores implicados³⁷⁶, y en último término, en una cooperación más eficiente y eficaz, que permita un uso de la información intercambiada con todas las garantías.

La implementación del intercambio automático de información financiera en la Unión Europea, en consecuencia, sigue en cierto modo el modelo iniciado por FATCA y desarrollado por el Estándar de la OCDE. En esta línea, la manera escogida para establecer una obligación de intercambio de información entre EEMM es la misma que la ya analizada en los casos anteriores. A partir de la habilitación de intercambio de información automático contenido en la DCA, la Directiva 2014/107 desarrolla todo un proceso de diligencia debida e intercambio de información financiera.

Sin embargo, y como se vio anteriormente, en la implementación de FATCA –y en concreto del IGA 1A- y del Estándar OCDE, resultaba imprescindible la existencia de un instrumento legal internacional –un CDI, un TIEA o una Convención- que habilitase al intercambio de información tributaria y sirviese como instrumento subyacente para la celebración de un Acuerdo de intercambio de información financiera. En el caso de la Directiva, el establecimiento de la obligación de intercambiar la información financiera se realiza en el propio articulado –mediante la adición de un párrafo bis al art. 8 y de dos anexos-, y no en un texto complementario.

La segunda modificación de la DCA (DCA III)³⁷⁷ se produjo tras la filtración del escándalo “*Luxleaks*”, que desveló la existencia de numerosos acuerdos entre la Administración tributaria de Luxemburgo y diversas multinacionales para obtener un trato fiscal beneficioso. Este escándalo impulsó la modificación de la DCA para incorporar un intercambio automático de información de “*tax rulings*”, esto es, acuerdos entre las Administraciones fiscales y determinados contribuyentes (generalmente,

³⁷⁵ Directiva 2014/107/UE, Considerandos 6 y 9.

³⁷⁶ Directiva 2014/107/UE, Considerando 9.

³⁷⁷ Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

multinacionales) con el objeto de fijar la tributación futura. A los mismos se unieron en la Directiva modificada los *Advanced Price Agreements* o APAs transfronterizos, esto es, acuerdos entre contribuyentes y Administraciones relativos a la valoración previa sobre los precios de transferencia pagados por entidades vinculadas y que además tengan una incidencia potencial en otros EEMM. Todos ellos tras la reforma de la DCA deben ser objeto de un intercambio de información que suponga la transmisión de su contenido a aquellos EEMM que pueden verse afectados³⁷⁸.

La tercera reforma de la Directiva sobre Cooperación de la UE (DCA IV)³⁷⁹ refleja por su parte los avances producidos en el seno de la OCDE sobre el intercambio de información país por país (CbC por sus siglas en inglés). Esta modalidad, desarrollada a partir de la Acción 13 del Plan de Acción BEPS, supone el intercambio de modelos formalizados en los que las multinacionales consignan toda una serie de datos relativa a su actividad en cada Estado en el que operan y a nivel global. De este modo, el 27 de enero de 2016 se firmó el primer Acuerdo Multilateral para el Intercambio de los informes país por país (CbC por sus siglas en inglés)³⁸⁰, con un número inicial de 31 Estados (que ha ido creciendo hasta alcanzar los 77 en la actualidad)³⁸¹.

A la vista de esta firma por un amplio número de EEMM de la Unión, se hizo necesario impulsar la reforma de la DCA, por dos razones: en primer lugar, para adaptar, en línea con la tendencia seguida en los últimos años, la principal norma de cooperación fiscal internacional intra-UE a los estándares internacionales³⁸². En segundo lugar, debido a una interesante cláusula contenida en el articulado de la DCA; la cláusula de nación más favorecida. Dicha cláusula, contenida en el art. 19, establece que “cuando un Estado miembro ofrezca a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la presente Directiva, no podrá negarse a ofrecer esa cooperación más amplia a otro Estado miembro que desee participar en dicha cooperación mutua más amplia con el primer Estado miembro”.

En consecuencia, todos los EEMM firmantes del CbC de la OCDE se veían obligados a extender al resto de EEMM la colaboración fijada por dicho Acuerdo de intercambio país por país. La Unión, para evitar cualquier problemática entre EEMM decidió modificar la DCA incluyendo este intercambio país por país de manera uniforme para todos sus miembros.

³⁷⁸ Vid., en este sentido, MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de “tax rulings”, en *Carta Tributaria, Revista de opinión*, nº 1, 1 de abril de 2015, Ed. Wolters Kluwer.

³⁷⁹ Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

³⁸⁰ OCDE, *Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Reports*, el texto del acuerdo puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> (última fecha de consulta 12/2/2019).

³⁸¹ La lista puede consultarse en la web de la OCDE, siguiendo el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf> (última fecha de consulta 12/02/2019).

³⁸² Así puede desprenderse de la lectura de los considerandos 14 y 17 de la Directiva (UE) 2016/881.

En este mismo año 2016, la DCA fue modificada (DCA V) para permitir el acceso de la información intercambiada siguiendo las disposiciones de esta norma a las autoridades de los EEMM en materia de lucha contra el blanqueo de capitales, mediante la introducción de un nuevo apartado 1 bis en el art. 22³⁸³.

La última modificación (hasta la fecha) de esta normativa sobre Cooperación es la Directiva (UE) 2018/822/UE³⁸⁴ (DCA VI), que ha dispuesto el intercambio automático entre EEMM de los así denominados “mecanismos transfronterizos” de planificación fiscal. Esta Directiva impone la obligación a los socios de la UE de intercambiar entre sí y de manera rutinaria toda la información de la que dispongan en relación con aquellos esquemas de planificación fiscal que impliquen a varios Estados Miembros. A este respecto, los socios de la UE deben incorporar a su ordenamiento un deber de comunicación por parte de los profesionales o intermediarios dedicados a la comercialización de este tipo de esquemas, para posteriormente proceder a su intercambio con el resto de Autoridades fiscales de la UE afectadas.

La DCA, de este modo, ha ido adaptándose desde su propio nacimiento y hasta la actualidad a las innovaciones normativas relativas a la cooperación fiscal transfronteriza surgidas en el panorama internacional. En consecuencia, gran parte de las características y previsiones que pueden predicarse de los instrumentos de cooperación citados anteriormente (los Modelos OCDE y la Convención de Asistencia Administrativa Mutua), también pueden aplicarse a la DCA. No obstante, existen ciertas similitudes y diferencias que considero deben ser resaltadas.

En primer lugar, el artículo 4 de la DCA enumera las normas de acuerdo a las cuáles deben estructurarse las Administraciones tributarias de los EEMM a la hora de colaborar en el marco de la Directiva. Así, busca establecer un contacto más directo entre Administraciones que agilice los procedimientos de intercambio de información y permita una descentralización de dicha cooperación, en la que determinados órganos de la Administración cuentan con autonomía para el requerimiento o suministro de información a otras Administraciones³⁸⁵.

³⁸³ Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.

³⁸⁴ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Sobre esta norma vid. CALDERÓN CARRERO, J. M., “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones”, en *Quincena Fiscal*, nº 10/2018, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2018.

³⁸⁵ A este respecto la DCA también incluye en su artículo 3 las definiciones relativas a los sujetos encargados de la realización del intercambio, tales como “autoridad competente”, “oficina central de enlace”, “servicio de enlace” o “funcionario competente”. En este sentido HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 91.

No obstante, esta descentralización no es total, y la Directiva reserva un espacio de control centralizado para garantizar el correcto funcionamiento del sistema³⁸⁶. Así, el Artículo 4 prevé la designación, por parte de cada Estado Miembro, de una autoridad competente, encargada de los contactos con la Comisión europea y la designación de la Oficina Central de Enlace y de aquellos servicios de enlace y funcionarios competentes para el desarrollo de los procedimientos de intercambio³⁸⁷. La Directiva identifica de este modo los sujetos encargados de la realización de los intercambios de información tributaria dentro de cada Administración participante.

En este sentido, si bien el intercambio de información puede producirse directamente entre determinados funcionarios, la Autoridad Competente, y la Oficina Central de Enlace designada por ésta, mantienen las potestades de control y de comunicación con la Comisión³⁸⁸. En este mismo sentido, el art. 22 en conexión con este artículo 4, dispone las obligaciones de los EEMM para garantizar su efectividad, compeliéndoles a:

- a) garantizar una coordinación interna eficaz en el marco de la organización a que se refiere el artículo 4;
- b) instaurar una cooperación directa con las autoridades de los demás Estados miembros a las que se refiere el artículo 4;
- c) garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa previstas en la presente Directiva³⁸⁹.

La Comisión se erige por tanto en un Órgano de Coordinación –de manera similar al establecido por la Convención de Estrasburgo y citado en el apartado anterior-, arrogándose las funciones de organización y evaluación de la implementación de la Directiva. De este modo, debe mantenerse en contacto con los Estados para la recepción y envío de información relevante respecto de la norma y de la cooperación que instaura entre los EEMM.

Buen ejemplo de ello es el artículo 23, encargado de regular las relaciones de los EEMM con la Comisión a este respecto, y que obliga a dichos Estados a suministrar a la Comisión toda la información que consideren relevante en relación con la aplicación de

³⁸⁶ Directiva 2011/16/ue, considerando 8. Vid., GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El intercambio de información internacional de naturaleza tributaria: la Directiva 2011/16/ue”, en *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, 34/2013, nº 34 de 15 de julio de 2013, Ed. La Ley, Madrid, 2013, p. 5. También MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 8.

³⁸⁷ El primer Informe de la Comisión relativo a la implementación y eficacia de la DCA reveló que por lo general, las Oficinas Centrales de Enlace de los EEMM están compuestas por entre 1 y 5 agentes. Vid., en este sentido, *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation, Accompanying the document Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, SWD(2017) 462 final, Bruselas, 18/12/2017, pp. 2-3.

³⁸⁸ CALDERÓN CARRERRO, J. M., “Hacia una nueva era de Cooperación Fiscal Europea: Las Directivas 2010/24/ue y 2011/16/ue de asistencia en la recaudación y de Cooperación Administrativa en materia fiscal, en RCyT, nº 343, pp. 49-86, CEF, Madrid, 2011, p. 76; también MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 8.

³⁸⁹ Directiva 2011/16/ue, art. 22.1.

la Directiva, así como una evaluación anual relativa al intercambio automático de información introducido por la norma y los resultados prácticos obtenidos en base al mismo.

La Comisión, a tenor del artículo 27 DCA y en base a esta información recibida debe realizar un informe sobre la aplicación de la Directiva cada 5 años para su presentación al Parlamento y al Consejo europeos. Ello ha sido visto como una mejora de la transparencia de la actuación de la Administración pública, pues en muchos EEMM no existe la costumbre de publicar los datos relativos a los intercambios de información realizados³⁹⁰.

A esta coordinación a nivel interno –entre sujetos encargados de la realización efectiva de los intercambios en los EEMM- se une una regla de coordinación externa, o mejor dicho, de compatibilidad, con las diversas normas existentes en el ámbito de la cooperación transfronteriza. Así y en primer lugar, la DCA establece un sistema de cooperación administrativa, no penal, como se desprende del Artículo 1.3 de la norma cuando dispone: “La presente Directiva no afectará a la aplicación en los Estados miembros de las normas relativas a la asistencia judicial en materia penal”.

Ello supone que, como ha sido señalado por la doctrina, a los efectos de intercambiar información que pueda tener una relevancia penal-tributaria, quizás sería más correcta la articulación de la cooperación a través de los Convenios de asistencia judicial o policial en materia penal, como es el Convenio Europeo de 1959 y su Protocolo de 17 de mayo de 1978, centrado de manera específica en los ilícitos tributarios³⁹¹.

En segundo lugar, la DCA estipula de manera expresa que su aplicación no debe perjudicar aquellos compromisos alcanzados por los EEMM en materia de cooperación fiscal internacional. El artículo 1.3 contiene una regla similar a las previstas en los Modelos de la OCDE o la Convención de Asistencia Administrativa Mutua y conforme a la cual se permite el intercambio de información a través de otros instrumentos cuando los mismos habiliten una colaboración más amplia. De este modo, se establece una compatibilidad entre dichos instrumentos y la DCA que permite una cooperación lo más amplia posible, aplicando en cada caso y atendiendo al principio de máxima eficacia la norma que habilite un intercambio más extenso y permita una mayor obtención de información a las Administraciones.

Otra diferencia predicable respecto de la Convención de Asistencia Administrativa Mutua se encuentra en el reconocimiento de cooperación efectiva en materia de asistencia mutua en la recaudación, pues la DCA no cuenta con normas encaminadas a su reconocimiento. Ello se debe a que, en el campo de la recaudación, la UE ha elaborado un marco normativo común. Éste viene delineado por la Directiva

³⁹⁰ Vid. GABERT, I., “Council Directive 2011/16/eu on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en *European Taxation*, Agosto de 2011, pp. 342-347, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2011, p. 346. El art. 27.1 DCA fue modificado por la Directiva , disponiendo que los informes a los que hace referencia deben ser presentados por la Comisión cada 5 años a contar desde 2013.

³⁹¹ CALDERÓN CARRERRO, J. M., “Hacia una nueva era...”, op. cit., p. 66.

2010/24/UE, centrada en cuatro ámbitos: el procedimiento de ejecución, las medidas cautelares, la notificación de actuaciones y el intercambio de información a los efectos de la recaudación.

En este último caso, la Directiva diseña un intercambio previo requerimiento siguiendo los estándares de la OCDE, así como una suerte de intercambio espontáneo relativo a aquellos casos de devolución de impuestos o derechos, en cuales el Estado miembro desde el que deba efectuarse dicha devolución informará al Estado miembro de residencia sobre la misma³⁹².

No obstante, la DCA sí prevé, al igual que la Convención Multilateral OCDE/CdE, la cooperación por vía de la notificación y entrega de documentos. El artículo 13 de la Directiva establece el cauce de notificación, fijando los requisitos mínimos de realización de este procedimiento y las obligaciones del Estado requirente y requerido al respecto. En primer lugar, la Directiva contempla la posibilidad, para todos los EEMM, de notificar cualquier documento por correo certificado o por vía electrónica directamente a una persona establecida en el territorio de otro Estado miembro.

Cuando ello no sea posible, bien porque la Autoridad competente de un Estado Miembro no haya podido realizar la notificación de acuerdo a su ordenamiento interno, o bien porque la misma genere dificultades desproporcionadas a ésta, dicha Autoridad puede solicitar a otro EM la realización de la notificación. En la solicitud de notificación el Estado requirente deberá plasmar el objeto del acto que haya de notificar, así como todos los datos relevantes para la identificación del destinatario de la notificación. En base a esta solicitud, el Estado requerido procederá a la notificación según su propia normativa doméstica, informando al Estado requirente de la respuesta y de la fecha en la que el acto ha sido notificado al destinatario³⁹³.

Finalmente, la DCA presenta algunas peculiaridades únicas, como la ya citada cláusula de nación más favorecida comprendida en su artículo 19 y de acuerdo a la cual todo Estado miembro que ofrezca a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la DCA, debe ofrecer esa cooperación más amplia a otro Estado miembro que desee participar en la misma. Esta cláusula no supone una extensión automática de la cooperación con todos los EEMM cuando un Estado asuma compromisos de colaboración más amplios que los previstos en la DCA, pero sí obliga a este último a brindar dicha cooperación a todo Estado Miembro que así lo solicite³⁹⁴. En este sentido, ni la Convención de Asistencia Administrativa mutua ni los Modelos OCDE contienen previsión alguna similar a ésta.

³⁹² Vid. RODRÍGUEZ LOSADA, S., “El intercambio de información fiscal como pieza clave...”, op. cit., p. 96. También CHACÓN JEREZ, D., “La reformulación del mecanismo de asistencia mutua...”, op. cit., pp. 59-70.

³⁹³ Vid., en este sentido, HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 96. También GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio...”, op. cit., p. 251.

³⁹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era...”, op. cit., p. 67. Es por esta razón que algunos autores hablan de “Cuasi-Cláusula de nación más favorecida”, al no existir una ampliación automática de la misma; en este sentido VASCEGA, M., y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border...”, op. cit., p. 154.

Esta tendencia dentro de la UE, además, no se circunscribe al ámbito puramente tributario, pues ha servido para reforzar la lucha contra determinadas actividades delictivas, como el blanqueo de capitales. Buen ejemplo de ello es la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) no 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, y las previsiones de asistencia y cooperación que contiene en su articulado (arts. 51 y ss.). A través de la implicación de las entidades financieras –pieza clave en muchos de estos delitos- y el aumento de la cooperación entre Administraciones, se consigue una mayor eficacia en la persecución de los mismos.

En conclusión, parece evidente que la cooperación entre administraciones tributarias debe erigirse como la principal herramienta en la adaptación de los sistemas tributarios y las Administraciones fiscales nacionales al nuevo contexto globalizado a nivel mundial. Las Administraciones tributarias no pueden quedar aisladas en un mundo cada vez más global. Al contrario, necesitan un flujo constante de información que les permita ejercer sus competencias y realizar las tareas que les son propias con independencia de los negocios situados fuera de sus fronteras y de la localización de los contribuyentes.

En este contexto, el intercambio de información ha adoptado un rol central, lo que ha supuesto un notable desarrollo a lo largo de las últimas décadas. La consideración actual del intercambio de información como el único método –o al menos el más factible- capaz de paliar el grave problema actual de evasión y fuga de capitales, le ha otorgado un rol central a este mecanismo³⁹⁵. En este sentido, es innegable que muchos países han tomado conciencia de su importancia, trabajando con Organizaciones e Instituciones internacionales para su realización.

De hecho, desde algunos sectores de la doctrina se ha calificado a dicho intercambio como el principal medio para garantizar la supervivencia de los sistemas impositivos tradicionales³⁹⁶. De acentuarse el rápido proceso globalizador que ha sido descrito con anterioridad –mejora en nuevas tecnologías de la información y transportes o nuevas medidas tendentes a libre circulación de personas, capitales y servicios-, esta afirmación puede ser una realidad palpable en un corto lapso de tiempo.

No obstante, es preciso recordar que dicho intercambio es una institución jurídica de relativa tradición. Aunque su desarrollo histórico ha sido irregular y marcado por épocas de interés y desinterés, en los últimos años ha experimentado una clara evolución. Ello demuestra el compromiso de los actores internacionales por promocionar esta

³⁹⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, ed. Iustel, Madrid, 2008, p. 17.

³⁹⁶ Así lo ha expresado CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 33. También CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica...”, op. cit., pp. 71-72.

institución; una vez superadas las reticencias clásicas en la materia dichos actores han tomado conciencia de la utilidad del intercambio y la necesidad de su efectiva implantación para responder a los retos que plantea la globalización. En este proceso, como ha quedado de manifiesto, han sido clave los trabajos de la OCDE, seguramente la organización con mayor influencia en la figura del intercambio. Pero también otros actores como el Consejo de Europa, la Unión Europea, Estados Unidos o el G-20 se han sumado al esfuerzo de confeccionar un mecanismo de intercambio que funcione de manera efectiva, creando diversas normas en la materia y promocionando la adhesión de otros Estados a las mismas.

4. Funciones del Intercambio de Información tributaria.

Como ha quedado de manifiesto, el intercambio de información se ha convertido en una herramienta de gestión indispensable para la Administración tributaria, permitiendo la obtención de datos necesarios para el correcto desempeño de sus funciones de investigación y comprobación. Además, este instrumento resulta un arma potente en manos de la Hacienda Pública en la lucha contra la planificación fiscal agresiva. De hecho, ésta es una de las finalidades de los intercambios de información que más ha sido potenciada con cada una de las modificaciones que se han operado en los textos que articulan dichos intercambios³⁹⁷. No obstante, esta institución jurídica tiene diversas aplicaciones. Así, el intercambio ha ido ganando nuevas funciones a medida que su precisión técnica y operatividad aumentaban, siendo utilizado por las Autoridades con mayor profusión.

El intercambio de información proyecta sus funciones sobre dos sujetos principales, el Estado (y más concretamente las agencias encargadas de ejercer su poder tributario) y los ciudadanos (tanto obligados tributarios como terceros, especialmente y como se verá más adelante, entidades financieras)³⁹⁸. Tradicionalmente, se han definido tres funciones principales del intercambio de información³⁹⁹: dotar a las Administraciones tributarias de los medios necesarios para la correcta aplicación de su sistema fiscal, luchar contra ciertas formas delictivas y finalmente proteger a los contribuyentes que operan en más de un Estado.

En el presente apartado serán analizadas cada una de ellas, así como otras funcionalidades vinculadas o “instrumentales” a las mismas que han ido apareciendo a medida que las diferentes Administraciones han puesto en práctica el intercambio.

³⁹⁷ Tendencia apuntada por CALDERÓN CARRERO, J. M., “Tendencias actuales...”, op. cit., p. 5.

³⁹⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, p. 29.

³⁹⁹ Así lo entienden, por ejemplo: MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., en “El Intercambio de información tributaria, entre la diversidad normativa...”, pp. 140-141, o LASARTE LÓPEZ, R. en “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE”, en MARTÍN DÉGANO, I. y HERRERA MOLINA, P. M., (Coords.), “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014, p. 64.

4.1. La correcta determinación de las obligaciones tributarias.

La función básica del intercambio de información entre Administraciones tributarias es la de obtener todos aquellos datos que permitan realizar una correcta determinación de las obligaciones fiscales de sus administrados⁴⁰⁰. En esta determinación, la información juega un papel insustituible; es el punto de partida y requisito *sine qua non* a la hora de establecer las obligaciones que atañen a cada contribuyente.

En un ámbito nacional, las Administraciones pueden ejercer sus facultades para exigir el cumplimiento del deber de colaborar de los ciudadanos, de modo que éstos aporten a la Hacienda Pública aquellos datos necesarios para determinar el gravamen al que deben ser sometidos. Sin embargo, en un contexto de economía globalizada la obtención de la misma puede ser problemática, debido a que los datos de los contribuyentes pueden encontrarse diseminados por varias jurisdicciones en las que dichas Administraciones no tienen competencia alguna. Se hace necesario por tanto articular mecanismos que permitan recopilar dichos datos, aun cuando los mismos se sitúen más allá del ámbito competencial de las Administraciones tributarias⁴⁰¹.

En este contexto, el intercambio de información tiene un rol central, permitiendo a las Administraciones el acceso a la información relevante para la aplicación del ordenamiento tributario que de otra forma no podrían conseguir. El intercambio de información se ha convertido en una herramienta indispensable a la hora de garantizar una tributación acorde a Derecho y preservar la eficacia de los ordenamientos fiscales nacionales. A través del mismo, las Administraciones pueden contar con los datos necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones que atañen a aquellos contribuyentes que tienen intereses transnacionales.

Al mismo tiempo, este instrumento permite detectar los incumplimientos de dichas obligaciones, constituyéndose como el principal método de control de las mismas⁴⁰². Así, el intercambio de información entre Administraciones tributarias es un instrumento necesario para la aplicación adecuada de los ordenamientos tributarios nacionales. Además, se ha considerado también que el intercambio de información tiene la función de luchar contra la competencia fiscal perniciosa, al acabar con la opacidad que ofrecen los paraísos fiscales⁴⁰³.

No obstante, esta herramienta protege no sólo a ordenamientos nacionales; a través del intercambio de información también se logra una correcta aplicación de normas internacionales, como los Convenios para evitar la Doble Imposición⁴⁰⁴. En

⁴⁰⁰ Estas es la opinión de MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información normativa: entre la diversidad...”, op. cit., p. 140 o MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 31.

⁴⁰¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 29.

⁴⁰² MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, p. 149. También, en el mismo sentido se pronuncian MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 7.

⁴⁰³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, pp. 71-72.

⁴⁰⁴ Esta función de protección del ordenamiento supranacional ha sido descrita por ADONNINO, P.: “Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie”, en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario*

consecuencia, esta herramienta permite preservar regulaciones nacionales tanto como supranacionales, facilitando la correcta aplicación de sus normas, acorde a la realidad y basada en datos contrastados. Para tal fin, el intercambio opera permitiendo la determinación de aquellos hechos en relación a los cuales son de aplicación las normas que conforman un cierto ordenamiento fiscal o un Convenio⁴⁰⁵. De este modo un Estado “asiste” a otro en la aplicación de la normativa internacional o doméstica.

El objeto último de esta colaboración no es otro que el de evitar la pérdida de recaudación derivada del desconocimiento acerca de las rentas atribuibles a esos contribuyentes “transnacionales”⁴⁰⁶. Esta función permite a los Estados la conservación su recaudación, cobrando una relevancia notable dentro del sostenimiento de los gastos públicos⁴⁰⁷. El intercambio de información sería así la herramienta adecuada para tutelar el deber de contribuir a dicho sostenimiento – en muchos Estados con rango constitucional-.

El intercambio efectivo de información permite superar el principal escollo de las Administraciones a la hora de enfrentarse a las mismas: el desconocimiento acerca de los bienes y activos de un contribuyente más allá de sus fronteras. Esta herramienta permite así que las Administraciones se sitúen al mismo nivel que los administrados, previniendo de forma más eficaz que los mismos eludan su actuación mediante la localización de activos en otras jurisdicciones.

La utilidad del intercambio de información a la hora de proteger la recaudación tributaria de los Estados se refleja incluso en el propio Modelo de Convenio de la OCDE (2017). El mismo reconoce en su Introducción que el objetivo de los Convenios suscritos tomando como referencia al mismo no es sólo el de evitar la doble imposición, sino también el de luchar contra el fraude y la evasión fiscales. En particular, señala al artículo 26, dedicado al intercambio de información como el principal instrumento para alcanzar esta meta de lucha contra fraude y evasión⁴⁰⁸.

Algunos autores incluso defienden que este intercambio no tiene su fundamento en la necesidad de tutelar el deber constitucional de contribuir en el sostenimiento del gasto público, sino que en realidad su fundamento se encuentra en el control y persecución del fraude fiscal⁴⁰⁹. En la lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacionales, por lo

Internazionale, III Edizione, Cedam, Padova, 2005, pp. 1127-1129. También CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 69.

⁴⁰⁵ MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 6.

⁴⁰⁶ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad...”, p. 140.

⁴⁰⁷ MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 7.

⁴⁰⁸ MCOCDE (2017), Introducción, para. 41.

⁴⁰⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información”, *Working Papers*, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2000, pág. 17. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, CISS, Madrid, 2009, p. 649; coincide con él MARTÍNEZ GINER, L. A., en *La protección jurídica del contribuyente...*,

tanto, ha tomado una especial relevancia la figura jurídica del intercambio de información entre Administraciones tributarias. Aunque es cierto que dicha evasión y fraude pueden ser combatidos a través de otros instrumentos –por ejemplo las normas antiabuso–, el intercambio de información es indispensable para prevenir y erradicar tales prácticas⁴¹⁰.

En mi opinión sin embargo, una y otra funciones deben ser deslindadas en este contexto, sirviendo tanto la primera y la segunda como fundamento del intercambio. Aunque no puede negarse la importancia del intercambio de información en la persecución de actividades sancionables – o incluso delictivas–, no puede obviarse su relevancia a la hora de determinar el nivel de cumplimiento con el deber de contribuir consagrado constitucionalmente.

Ello es así porque la verificación del cumplimiento de dicho deber puede, por supuesto, acarrear consecuencias infractoras o penales al obligado tributario. Sin embargo, también puede tener consecuencias favorables a los interesados, mediante la verificación de su correcto cumplimiento⁴¹¹. Por dicha razón, no puede considerarse como el único fundamento del intercambio la lucha contra actividades delictivas, siendo necesario incluir esta función de la correcta determinación y control de las obligaciones tributarias.

Además, y en cuanto a este aseguramiento del deber de contribuir a través de una correcta determinación de las obligaciones tributarias, es interesante analizar la perspectiva del Estado que aporta la información. En otras palabras, resulta de interés – puede que incluso de necesidad– conocer las razones que llevan a un Estado a responder positivamente a la solicitud de asistencia de otro.

Una primera razón para explicar dicha respuesta aboga por la creación de una conciencia común basada en la existencia de un interés fiscal internacional⁴¹². Así, la cooperación entre Administraciones no respondería sólo a la protección de la recaudación de uno o varios Estados, sino a lograr una cierta igualdad y justicia fiscales a nivel global.

Una segunda razón apuntada responde al hecho de que, al prestar esta asistencia, los Estados también tutelan el deber de contribuir que atañe a sus obligados, si bien de manera indirecta. Ello es así porque, al responder prestando tal asistencia, el Estado

p. 31. Otras posturas, sin llegar hasta este extremo, sí reconocen la posibilidad del intercambio para llevar a cabo dicha función, vid. MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, op. cit., p. 8, o SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas...”, op. cit., p. 98.

⁴¹⁰ GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., “Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales”, en *Crónica Tributaria*, n. 71, pp. 59-74, IEF, Madrid, 1994, p. 61.

⁴¹¹ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información normativa: entre la diversidad...”, p. 140.

⁴¹² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas...”, op. cit., p. 96.

sienta las bases de la cooperación que en un futuro él mismo podrá necesitar⁴¹³. De este modo, entabla una relación con el otro país a través de la cual ambos pueden lograr un mejor intercambio que permita aplicar de forma más eficaz sus sistemas tributarios.

Esta perspectiva puede resultar sin embargo peligrosa, pues ante una solicitud o requerimiento, un Estado puede reaccionar examinando no ya la idoneidad o relevancia que dicha información puede tener en el Estado requirente, sino la información que este último pueda poseer y su interés a futuro para el Estado requerido⁴¹⁴. El intercambio podría estar guiado, de este modo, no por un interés común, sino por intereses particulares de cada Estado relacionados con la creación de una red de “favores” que impliquen intercambios de información.

Esta posibilidad entronca con una importante crítica a la efectividad del intercambio de información, cuestionando su sostenibilidad a largo plazo. El aumento de actividad económica transfronteriza, y en consecuencia del flujo de información entre Administraciones de diferentes Estados, genera un importante cambio en el trabajo diario de dichas Administraciones. Si tradicionalmente las mismas han centrado su actividad en la obtención de información para la supervisión y comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales exigibles en su territorio, a futuro dicha actividad se trasladará cada vez con más frecuencia a la obtención de información necesaria para la fiscalización del cumplimiento de obligaciones fiscales exigibles en otras jurisdicciones.

Ello supondrá que las Administraciones fiscales nacionales cada vez realicen un mayor trabajo para asegurar la colaboración con otras Administraciones, realizando las actuaciones necesarias – especialmente obtención de información- para que sus agentes puedan cumplir con su cometido en su propio territorio. Dicho trabajo no perseguirá ya la tradicional finalidad de asegurar la recaudación correspondiente al propio Estado, sino que se realizará a favor de otros Estados con los que exista una cooperación fiscal⁴¹⁵.

Esta situación, como es evidente, puede generar tensiones entre los Estados, al requerir que una parte de los recursos dedicados a garantizar la recaudación propia se destinen a la obtención de medios o la facilitación de la labor de las Administraciones de otros Estados. Esta problemática puede resultar aun más acusada teniendo en cuenta la variedad de Administraciones existentes, pues las mismas presentan notables diferencias en cuanto a su naturaleza, organización, disponibilidad de medios y eficiencia. De este modo, la recopilación y envío de información a otras

⁴¹³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas...”, p. 95.

⁴¹⁴ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas...”, p. 98.

⁴¹⁵ Esta crítica puede encontrarse en WANYANA OGUTTU, A., “A critique on the Effectiveness of “Exchange of Information on Tax Matters” in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective”, en *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Ámsterdam, Enero 2014, p. 17.

Administraciones tiene un coste muy diferente para Administraciones desarrolladas y con amplios medios técnicos que para aquellas con recursos limitados.

No obstante, y aunque considero que esta crítica puede poner de relieve un potencial problema de la utilización del intercambio de información como una herramienta de gestión tributaria rutinaria, también creo que no presenta una cuestión irresoluble. En primer lugar, porque como ha sido comentado anteriormente, la asistencia a otros Estados sienta las bases de una colaboración recíproca indispensable a futuro, y gracias a la cual el propio Estado contará con la cooperación de sus “colaboradores” cuando así lo necesite. Desde esta perspectiva, el trabajo realizado a favor de otras Administraciones revertiría en el interés propio tarde o temprano.

Además de ello, otra solución a este problema pasaría por la celebración de acuerdos que permitan a las Administraciones establecer un reparto de los costes derivados de la prestación de colaboración. De este modo, los sujetos implicados en el intercambio pueden determinar qué Estado o en qué proporción debe sufragar los costes derivados de las actuaciones necesarias para la efectiva realización del intercambio, o fijar una serie de indemnizaciones o compensaciones económicas para aquel Estado cuya Administración debe llevar a cabo las actuaciones. Esta medida permitiría a aquellas Administraciones con menos medios hacer frente a las necesidades y requerimientos de información llegados desde el exterior, sin ver reducidos sus recursos propios.

De hecho, esta posibilidad ayudaría a la firma de nuevos acuerdos con aquellos Estados con menos recursos destinados a la Administración tributaria, normalmente Estados en vías de desarrollo, reduciendo el coste que supone contar con un sistema efectivo de intercambio de información y ampliando el elenco de jurisdicciones involucradas en la cooperación fiscal internacional. Estas compensaciones, por otro lado, no tienen por qué ser únicamente de índole económica. Al contrario, las Autoridades de los Estados que solicitan la información pueden “retribuir” a aquellas que los prestan mediante la cooperación al desarrollo de sus Administraciones tributarias domésticas, contando con programas de formación de sus agentes, cooperando en el diseño eficaz de la organización de tales Administraciones o compartiendo experiencias de trabajo, un *know-how* que puede resultar sumamente interesante para dichas Administraciones⁴¹⁶.

En conclusión, el intercambio de información es el mecanismo fundamental a la hora de garantizar la aplicación adecuada de los diversos sistemas normativos fiscales de cada uno de los Estados. A través del mismo, es posible lograr una correcta determinación de las obligaciones fiscales que corresponden a cada contribuyente –esencialmente aquéllos que operan en más de una jurisdicción-, garantizando el cumplimiento del

⁴¹⁶ Esta opción es la que se ha adoptado en el impulso de un proyecto piloto, nacido en el seno de la OCDE y de acuerdo al cual ciertas Administraciones “desarrolladas” han prestado asistencia a otras Administraciones con un menor nivel de desarrollo a la hora de implementar el nuevo Estándar OCDE relativo al intercambio automático de información financiera. Así existe una cooperación entre Italia y Albania, Alemania y Georgia, Reino Unido y Ghana, Francia y Marruecos, Reino Unido y Pakistán o Filipinas y Australia para la implementación de este mecanismo. Este proyecto, por otra parte, ha permitido dicha implementación en Colombia, con la asistencia de la Administración tributaria española. Vid. OCDE, *AEOI Implementation Report 2017*, OCDE Publishing, París, 2017, pp. 6-7.

deber de contribuir que les corresponde. En este sentido, el intercambio se ha convertido en una herramienta de gestión tributaria fundamental, indispensable para preservar la eficacia de los ordenamientos tributarios nacionales así como las normas fiscales de carácter internacional.

4.2. La persecución de infracciones administrativas y actividades delictivas.

Una segunda función atribuible al intercambio internacional de información entre Administraciones tributarias tiene como premisa la posibilidad de utilizar la información intercambiada para la persecución de ciertos hechos infractores o incluso delictivos. Esta función ha cobrado recientemente una importancia tal que, como he señalado en el epígrafe anterior, en los últimos años algunos autores han sugerido incluso que la misma es la funcionalidad principal del intercambio de información fiscal⁴¹⁷. Así, el intercambio de información resulta un instrumento adecuado para la represión, tanto en sede administrativa como penal, de aquellas conductas que suponen el incumplimiento de las obligaciones tributarias y que presentan un componente transnacional que dificulta su persecución por parte de los órganos del Estado competentes⁴¹⁸.

En primer lugar, el intercambio de información resulta fundamental para la determinación de las responsabilidades por infracciones administrativas derivadas de la evasión o fraude fiscal internacional, al permitir a la Administración la determinación exacta de los hechos de los que se derivan estas responsabilidades⁴¹⁹. Esta fijación de hechos permite la aplicación de la norma correspondiente, y la imposición, en su caso, de la sanción aparejada.

En segundo lugar, la obtención de información desde otras jurisdicciones también permite combatir aquellos delitos que tienen una relación directa e insoluble con el incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –el más evidente, el delito fiscal-⁴²⁰. Gracias al intercambio los órganos del Estado encargados de la persecución de estos ilícitos pueden contar con los datos necesarios para la fijación de la

⁴¹⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El control del fraude fiscal a través del intercambio...”, op. cit., p. 17.

⁴¹⁸ No obstante es necesario subrayar el hecho de que, si bien el intercambio de información tributaria resulta de gran utilidad para la persecución de este tipo de conductas, el mismo no puede, por sí solo, erradicarlas de manera efectiva. Es por ello que en los últimos años se han sucedido diversas iniciativas para la elaboración de normativa que permita perseguir este tipo de conductas, tales como el proyecto sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la OCDE –*Base Erosion and Profit Shifting* o BEPS- o la aprobación de las Directivas “antifraude”, ATAD - Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior- y ATAD II -Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países- de la UE.

⁴¹⁹ Vid., en este sentido MARTÍNEZ GINER, L. A., “Lucha contra el fraude fiscal...”, op. cit., pp. 281 y ss.

⁴²⁰ McAULEY, B., “Role of international organizations in Exchange of Information and Combating Tax Crime”, en GARCÍA PRATS, F., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 399-497, IEF, Madrid, 2014, p. 402.

conducta de los sujetos implicados, y la determinación de los hechos que dan lugar a estos ilícitos, de tal forma que pueda imponerse la pena consecuente.

Tercero, el intercambio puede ayudar a la persecución de ciertas figuras delictivas cuya conducta típica no coincide plenamente con el incumplimiento de obligaciones tributarias, pero que tienen una estrecha relación con la distracción de activos al fisco – delitos económicos como el blanqueo de capitales⁴²¹. Adicionalmente, y en mi opinión, es necesario apuntar aquellos componentes en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales diferentes a la mera persecución de conductas ilegales y respecto de los cuales el intercambio de información juega un importante papel.

Me refiero aquí a las acciones de prevención llevadas a cabo por la Administración para la obtención de información en el plano internacional que permita desarrollar una tarea de prevención frente a actividades ilícitas. En este sentido, ciertas modalidades de intercambio⁴²² permiten compartir a las Administraciones experiencias previas en la

⁴²¹ McAULEY, B., “Role of international organizations in Exchange of Information...”, op. cit., p. 402.

⁴²² Este tipo de intercambio, con un fin preventivo ha contado tradicionalmente con mucha menor atención por parte de los actores internacionales como la OCDE, la UE o los propios Estados, siendo uno de los pocos exponentes del mismo el Intercambio Sectorial (vid., en este sentido MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 17). No obstante, en los últimos años y a raíz del proyecto BEPS, el intercambio de información con el objetivo de realizar un análisis de riesgos fiscales ha cobrado un cierto protagonismo. Buen ejemplo de ello es la acción 13 del citado proyecto, focalizada en la determinación de Precios de Transferencia por parte de los grupos multinacionales. A grandes rasgos, esta acción propone la implementación del *Country by Country Reporting*, esto es, crear una obligación de información sobre dichos grupos multinacionales consistente en la aportación de toda una serie de datos relativos a cada uno de los Estados en los que los mismos operan, tanto a nivel local (en cada una de las jurisdicciones y por parte de la rama o filial residente) como global (la actividad del grupo en su conjunto, desglosada país por país). Las informaciones aportadas a cada una de las Administraciones nacionales sería luego intercambiada entre los diversos Estados involucrados en esta iniciativa –mediante la firma de un Convenio multilateral-. No obstante, esta información intercambiada no puede ser utilizada de igual manera que ocurre con el intercambio “tradicional”, esto es, para practicar una liquidación o determinar la imposición de una sanción. Esta información, por el contrario, tiene el propósito de facilitar la evaluación de riesgos por parte de la Administración tributaria, permitiendo conocer las estructuras societarias más comunes, la creación de valor por los grupos multinacionales etc. Vid., en este sentido, los documentos OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS: OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, París, 2015, pp. 19-20, disponible en: www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf (última fecha de consulta 2/02/2019); también OCDE, *Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, París, 2015, pp. 45 y ss., disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (última fecha de consulta 2/02/2019). A este respecto, el Modelo de Convenio propuesto por la OCDE para habilitar el intercambio de información procedente del CbC entre Administraciones reconoce en su art. 6 que la información obtenida por esta vía puede ser utilizada para el análisis de riesgos fiscales, y, en su caso, en análisis económico y estadístico. Vid. OCDE, “Model legislation related to Country-by-Country Reporting”, Anexo IV del Capítulo V, *Transfer pricing documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 final report*, OECD Publishing, París, 2015. Disponible en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page44 (última fecha de consulta 2/02/2019). Finalmente, es necesario destacar que la UE se ha constituido como organización pionera en la implementación del CbC entre sus Estados Miembros, a través de la aprobación de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Esta Directiva introduce la obligación de elaborar el informe país por país para las empresas que operan en cualquiera de los EEMM de la UE de

lucha contra el fraude, así como las estrategias adoptadas frente a nuevas formas de defraudación.

La información recibida por vía de estas modalidades de intercambio resulta indispensable para la realización de análisis de riesgos que permitan a la Administración el impulso en la adopción de cambios normativos o de estrategias idóneas para enfrentarse a las nuevas formas de fraude o evasión fiscal. De este modo, el intercambio internacional de información tributaria resulta clave, no ya únicamente en la represión de aquellas conductas contrarias al ordenamiento fiscal, sino en la prevención y protección frente a las mismas.

Todas las infracciones y tipos delictivos comentados con anterioridad guardan una relación directa con el ámbito tributario; tienen un componente económico innegable y fiscalizable por las Autoridades fiscales. Sin embargo, el intercambio de información tributaria puede servir también como herramienta para la persecución de otros delitos con conexiones menos claras con la materia fiscal. Ello es palpable en los delitos contra el patrimonio, por el lucro que generan, pero también en ciertos delitos contra las personas, delitos de asociación ilícita y crimen organizado o delitos de terrorismo⁴²³.

Es cierto que existen redes de información extensas y eficaces dedicadas en exclusiva a la prevención penal a través de intercambios de datos, controladas por agencias de investigación, policía o el poder judicial. Así *Interpol* a nivel global o *Eurojust* o *Europol* a nivel europeo cuentan con sus propias redes de información⁴²⁴. No obstante, a través del intercambio es posible articular una prevención y persecución similares, llegando incluso a ciertos lugares donde dichas redes judiciales y policiales no llegan.

El intercambio de información tributaria se efectúa en el seno de las Administraciones fiscales de los diferentes Estados, lo que implica que serán los funcionarios de las mismas los encargados de su desarrollo. Dichos funcionarios habitualmente contarán con un conocimiento técnico mucho mayor y más preciso en este ámbito, como por ejemplo sobre las redes y estructuras societarias creadas para la desviación de fondos a otras jurisdicciones.

En consecuencia, este intercambio ofrece la posibilidad de localizar el origen de determinadas cantidades de dinero de forma más eficaz que las organizaciones o

intercambiar dicho informe anualmente, de acuerdo a las previsiones del nuevo art. 8 bis bis añadido al articulado de la DCA.

⁴²³ McAULEY, B., "Role of international organizations...", op. cit., p. 403. También SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, op. cit., pp. 65 y ss.

⁴²⁴ Un análisis más detallado de estas redes y su utilidad puede encontrarse en KELTY, F. et al., "Dismantling the Justice Silos: Avoiding the pitfalls and reaping the benefits of information-sharing between forensic science, medicine and law", *Forensic Sci Int*, 2012, o MARYKE SILALAH NUTH, "Taking advantage of new technologies: for and against crime", *Computer Law & Security Report*, n. 24, 2008. También JOUTSEN, M., "The European Union and Cooperation in Criminal Matters: the Search for Balance", *HEUNI Paper* n. 25, Helsinki, 2010 y VERMEULEN, G., DE BONDT, W y RYCKMAN, C. (Eds.), *Rethinking international cooperation in criminal matters in the EU, Moving beyond actors, bringing logic back, footed in reality*, ICRP research series Volume 42, Principal European Commission DG Justice, Amberes, 2012.

agencias policiales internacionales. Puede conseguirse así rastrear los fondos que financian a organizaciones terroristas o descubrir las actividades de organizaciones criminales a través de sus intereses económicos⁴²⁵.

Esta circunstancia tiene su reflejo inequívoco en la configuración jurídica de las cláusulas que permiten el intercambio de información. No en balde, en los últimos años, las cláusulas de intercambio de información han ampliado el ámbito de posibles usos de los datos intercambiados. Así, se ha pasado desde un uso estrictamente fiscal en las primeras previsiones relativas al intercambio hasta la posibilidad de utilizar los datos recibidos en procedimientos sancionadores o judiciales⁴²⁶. Éste es un proceso que va *in crescendo*, pues las últimas versiones de este tipo de normas permiten la utilización de la información intercambiada para cualesquiera otros usos, eso sí, previa autorización del Estado que la envió –pero no del contribuyente que la proporcionó en su momento-⁴²⁷.

En este mismo sentido han evolucionado las competencias de las Administraciones tributarias como respuesta a los requerimientos de intercambio de información, reconociéndose la obligación de las mismas de realizar actos de investigación encaminados a obtener la información requerida⁴²⁸. Gracias a ello pueden obtenerse, por vía del intercambio de información tributaria, datos de enorme importancia en la persecución de figuras delictivas de todo tipo.

4.3. La protección de los obligados tributarios.

El intercambio de información tributaria no tiene efectos beneficiosos únicamente sobre los Estados que lo llevan a cabo y sus cuentas públicas. Al contrario, también los contribuyentes, principales afectados por el mismo, pueden resultar favorecidos por este instrumento. Esta circunstancia guarda una estrecha relación con la primera función del intercambio de información descrita en este apartado. Ello es así porque si la correcta determinación de la obligación tributaria es de gran utilidad para el Estado, ésta también puede serlo para aquel contribuyente que esté siendo tratado –de forma incorrecta- más gravosamente de lo que debería⁴²⁹.

En este sentido, algunos autores han identificado una función del intercambio internacional de información tributaria que tendería a la protección de los derechos de

⁴²⁵ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información normativa: entre la diversidad...”, p. 140.

⁴²⁶ En general todos los instrumentos que reconocen el intercambio de información permiten su uso en procesos judiciales, p. ej. MCOCDE, Art. 26.2 (2017), MTIEA (2002), Art. 8, Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Art. 22.2 o Directiva 2011/16/ue, Art. 16.1.

⁴²⁷ Vid., por ejemplo MCOCDE, Art. 26.2 (2017), o Directiva 2011/16/ue, Art. 16.5.

⁴²⁸ Algunas de dichas acciones a desarrollar por las Administraciones pueden encontrarse en OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes*, op. cit., p. 18.

⁴²⁹ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., en “El intercambio de información normativa: entre la diversidad...”, p. 140.

los obligados tributarios⁴³⁰. Esta utilización del intercambio de información como instrumento de protección de los obligados tributarios es una tendencia que ha evolucionado principalmente de la mano de las Resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), algunas de las cuales serán analizadas más adelante en este apartado. Del análisis de las mismas se pretende establecer hasta qué punto puede hablarse de una efectiva protección de los derechos de los obligados tributarios a través de la utilización del intercambio de información tributaria.

A) La protección frente a la discriminación por razón de la residencia en el seno de la Unión Europea.

Como ha sido apuntado más arriba, la utilización del intercambio de información como instrumento de protección de los obligados tributarios es una tendencia que ha evolucionado principalmente de la mano de las Resoluciones del TJUE –antes TJCE-. La misma tiene su origen en la obligación de todos los Estados de no dispensar un trato discriminatorio sobre los ciudadanos europeos (art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE) a la hora de ejercer las libertades reconocidas en los Tratados constitutivos de la Unión; la libre circulación de trabajadores (arts. 20 y 45 a 48 TFUE) , la libre circulación de bienes y mercancías (arts. 28 a 37 TFUE), la libre circulación de capitales (arts. 63 a 66 TFUE), la libertad de establecimiento (arts. 49 a 55 TFUE) y la libre prestación de servicios (arts. 56 a 62 TFUE).

De este modo, el TJUE ha utilizado en diversas ocasiones el instrumento de intercambio de información para garantizar la protección de los ciudadanos de los diferentes EEMM frente a posibles discriminaciones derivadas de las operaciones realizadas en más de un Estado⁴³¹. En este sentido, el Tribunal reconoció en el caso *Schumacker*⁴³² que las situaciones de residentes y no residentes son por lo general y de manera objetiva diferentes. Tales diferencias se demuestran por ejemplo en la fuente de los rendimientos, la capacidad contributiva personal o la situación personal y familiar. De ahí que sea posible que en determinados regímenes tributarios europeos existan ciertas diferencias de trato entre unos y otros. Sin embargo, el Tribunal también ha reconocido que dichas diferencias pueden calificarse como discriminación –y por tanto contrarias al Derecho de la UE- en ausencia de una justificación objetiva suficiente⁴³³.

El reconocimiento de la libre circulación –de personas, capitales, bienes y servicios- en la Unión Europea permite a sus ciudadanos la realización de actividades económicas de

⁴³⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Tendencias actuales...”, op. cit., pp. 7-8. También FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007, pp. 90 y ss. y 97 y ss.; y MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, p. 28.

⁴³¹ Respecto a la no discriminación entre nacionales de la UE y el papel del intercambio de información a la hora de garantizar esta no discriminación vid. FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente...*, op. cit., pp. 97 y ss.

⁴³² Caso C- 279/93, *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995.

⁴³³ Vid. LASARTE LÓPEZ, R., “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación ...”, op. cit., p. 66.

carácter transnacional prácticamente obviando la existencia de fronteras entre Estados Miembros. Sin embargo, y en ausencia de una Administración fiscal única en la Unión, la gestión tributaria de dichas actividades recae sobre las Administraciones nacionales de cada uno de esos Estados, las cuales únicamente pueden ejercer sus competencias dentro de su territorio. La conjunción de estos dos elementos, como es evidente, puede poner en riesgo la efectividad de la gestión desarrollada por dichas Administraciones y de los controles fiscales asociados a la misma, perjudicando, en última instancia a los sistemas tributarios de cada uno de los Estados Miembros.

En consecuencia, una de las principales discriminaciones entre ciudadanos de la Unión Europea ha venido constituida por la denegación de determinados regímenes fiscales debido a su residencia. Al respecto, el TJUE ha señalado que para la denegación de tales ventajas un Estado Miembro debe aducir razones objetivas convincentes, pues de otro modo se estarían vulnerando las libertades fundamentales reconocidas por los Tratados de la Unión. Frente a ello, dicha diferencia de trato ha sido justificada de manera tradicional por los EEMM basándose en la imposibilidad de obtener la información necesaria para verificar la situación de los no residentes, y en consecuencia, de garantizar la eficacia de los controles fiscales en situaciones transnacionales.

Esta justificación por parte de los EEMM puede apreciarse con claridad en una de las primeras resoluciones en esta dirección, el caso *Bachman*⁴³⁴. El señor *Bachman*, residente en Bélgica, contrató una serie de seguros de enfermedad, invalidez y vida en Alemania. De acuerdo a la ley belga, las primas pagadas a este tipo de seguros en Bélgica eran deducibles, pero no así cuando las mismas eran pagadas fuera del territorio belga, como ocurría en el caso del señor *Bachman*. La justificación belga para este trato diferenciado fue la dificultad o incluso imposibilidad de su Administración tributaria a la hora de controlar las certificaciones relativas a los pagos de primas efectuados en otros EEMM⁴³⁵.

Sin embargo, el Tribunal desechó esta alegación por parte de Bélgica, argumentando que la denegación automática de la deducción suponía un obstáculo a la libre circulación de servicios que, además, carecía de justificación. Ello es así porque, a juicio del Tribunal, las Autoridades de un Estado Miembro siempre puede acudir a la herramienta del intercambio de información –entonces regulada por la Directiva 77/799- con el objetivo de solicitar los datos necesarios para otorgar o denegar la deducción en cuestión.

No obstante, consciente de las limitaciones que esta herramienta puede presentar a la hora de efectuarse los intercambios, el Tribunal declaró que de no poderse obtener la

⁴³⁴ Caso C- 204/90, *Bachman*, de 28 de enero de 1992. No obstante, en casos anteriores las Conclusiones del Abogado General ya habían apuntado hacia la utilización del mecanismo de intercambio de información como una herramienta a utilizar por parte de los Estados para evitar la discriminación y la vulneración de las libertades comunitarias respecto a los residentes de la UE. Esta tesis puede encontrarse en las Conclusiones del AG al Caso C-10/87, *Tattersalls*, de 21 de junio de 1988. Sin embargo el Tribunal finalmente no hizo mención expresa a la Directiva 77/799/CEE, que habilitaba al intercambio de información entre EEMM, en su Resolución.

⁴³⁵ Caso C- 204/90, *Bachman*, de 28 de enero de 1992, para. 17.

información por esta vía la Administración siempre puede solicitar al contribuyente toda la información necesaria para la correcta determinación de sus obligaciones fiscales. En palabras del propio Tribunal: *“Procede señalar, a este respecto, que el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva no obliga a colaborar a las autoridades fiscales de los Estados miembros cuando su legislación o su práctica administrativa no permiten a la autoridad competente proceder a investigaciones ni recabar o utilizar informaciones para atender a las propias necesidades de ese Estado. No obstante, la imposibilidad de obtener tal colaboración no puede justificar que las primas de seguro no sean deducibles. En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales belgas exigieran al interesado las pruebas que considerasen necesarias ni que, en su caso, negaran la deducción de no aportarse tales pruebas”*⁴³⁶.

Esta primera decisión, relativa a la función de protección de los contribuyentes a través del intercambio de información, tiene asimismo una Resolución “gemela” recaída en el proceso C-300/90, *Comisión vs. Bélgica*⁴³⁷, y que versó sobre los mismos hechos y llegó a la misma conclusión. En ambas Sentencias, el Tribunal inaugura un razonamiento que será constante en los siguientes años y hasta la actualidad, si bien con ciertas precisiones a lo largo de su recorrido.

Partiendo de la lectura de estas dos Resoluciones se puede trazar el esquema básico dibujado por el TJUE: la restricción de las libertades comunitarias no puede establecerse tomando como justificación la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales, y por el hecho de que la información necesaria para ejercitar dicho control pueda encontrarse más allá de las fronteras del Estado. Para poder ejercer ese control de manera efectiva, sin generar una discriminación por razón de la residencia del obligado tributario, los Estados Miembros cuentan con dos opciones:

En primer lugar, en aplicación de la normativa europea en materia de cooperación fiscal, puede recurrir a la colaboración por parte de otros EEMM para la obtención de la los datos necesarios.

En segundo lugar, estos Estados siempre pueden solicitar tales datos al propio obligado tributario, como una medida de obtención de información que les permita recabar los datos necesarios para conceder o denegar el disfrute del régimen pretendido.

Esta argumentación por parte del TJCE fue asimismo recogida en Sentencias posteriores, en las que el Tribunal precluyó la posibilidad de limitar el ejercicio de las libertades comunitarias cuando los Estados tienen a su disposición herramientas que permiten ejercer el control necesario para proteger su recaudación. Sin ánimo de exhaustividad, y a mero título ejemplificativo, pueden citarse aquí diversas sentencias

⁴³⁶ Caso C- 204/90, *Bachman*, de 28 de enero de 1992, para. 20.

⁴³⁷ Caso C-300/90, *Comisión vs. Bélgica*, de 28 de enero de 1992.

relativas a la aplicación de diferentes figuras impositivas existentes en los EEMM de la Unión⁴³⁸.

En referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el esquema de razonamiento descrito es apreciable en las Resoluciones de los casos *Vestergaard*⁴³⁹, *Danner*⁴⁴⁰, *Scorpio*⁴⁴¹, *Turpeinen*⁴⁴², *Comisión vs. Dinamarca*⁴⁴³, *Comisión vs. Bélgica*⁴⁴⁴, *Renneberg*⁴⁴⁵, o, de manera mucho más reciente, los casos *Petersen*⁴⁴⁶, *Comisión v. Bélgica*⁴⁴⁷, *Van Caster*⁴⁴⁸ o *Grünwald*⁴⁴⁹.

En relación al Impuesto de Sociedades (IS), por su parte, la aplicación del intercambio de información para proteger la eficacia de las libertades comunitarias ha sido objeto de la *ratio decidendi* de los casos *Skandia*⁴⁵⁰, *Walter Stauffer*⁴⁵¹, *Rewe Zentralfinanz*⁴⁵², *Comisión vs. España*⁴⁵³, *Papillon*⁴⁵⁴, o *Comisión vs. Portugal*⁴⁵⁵.

Finalmente, este mismo esquema de decisión ha sido aplicado a litigios en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, caso *Bauer*⁴⁵⁶, así como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, caso *Halliburton*⁴⁵⁷.

⁴³⁸ Algunos autores que han recopilado las sentencias en la materia son Vid., en este sentido, CALDERÓN CARRERRO, J. M., “Tendencias actuales...”, pp. 7-8. Una relación de casos aun más extensa puede encontrarse en HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information and Legal Protection...”, op. cit., pp. 249-264. También y con mayor profundidad LASARTE LÓPEZ, R., en *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de los tributos, La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*, Ediciones CEF, Madrid, 2013, pp. 105-645, donde se recogen todas las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo entre los años 2003 y 2012 que enjuician la aplicación del intercambio de información tributaria en el seno de la UE.

⁴³⁹ Caso C-55/98, *Vestergaard*, 28 de octubre de 1999.

⁴⁴⁰ Caso C-136/00, *Danner*, de 3 de Octubre de 2002.

⁴⁴¹ Caso C- 290/04, *Scorpio*, de 3 de octubre de 2006

⁴⁴² Caso C-520/04, *Turpeinen*, de 9 de noviembre de 2006. Este caso resulta interesante desde el punto de vista de la libertad de movimiento de los trabajadores, pues extiende la misma incluso a aquellos que ya no se encuentran en activo –perceptores de pensiones-. La Sra. *Turpeinen*, nacional finlandesa, trasladó su residencia a España tras su jubilación, hecho por el cual la tributación de su pensión en Finlandia pasó a ser más gravosa que para aquellos ciudadanos finlandeses que permanecían en su Estado. El Tribunal consideró esta diferencia como una discriminación que violaba la libre circulación de personas, aun cuando la Sra. *Turpeinen* no había realizado el traslado como consecuencia de una actividad profesional, pues estaba jubilada. Tampoco resultaba una medida justificada, a juicio del Tribunal, por la necesidad del Estado finlandés de garantizar la eficacia de los controles fiscales, pues Finlandia siempre podía recurrir a la cooperación reconocida por la Directiva 77/799 –y en particular al intercambio de información- a la hora de garantizar dichos controles.

⁴⁴³ Caso C-150/04, *Comisión vs. Dinamarca*, de 30 de enero de 2007.

⁴⁴⁴ Caso C-522/04, *Comisión vs. Bélgica*, de 5 de julio de 2007.

⁴⁴⁵ Caso C-527/06, *Renneberg*, de 16 de octubre de 2008.

⁴⁴⁶ Caso C-544/11, *Petersen*, de 28 de febrero de 2013.

⁴⁴⁷ Caso C-296/12, *Comisión vs. Bélgica*, de 23 de enero de 2014.

⁴⁴⁸ Caso C-326/12, *Van Caster*, de 9 de octubre de 2014.

⁴⁴⁹ Caso C-559/13, *Grünwald*, de 24 de febrero de 2015.

⁴⁵⁰ Caso C- 422/01, *Skandia*, de 26 de junio de 2003.

⁴⁵¹ Caso C-386/04, *Walter Stauffer*, de 14 de septiembre de 2006.

⁴⁵² Caso C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, de 29 de marzo de 2007.

⁴⁵³ Caso C-248/06, *Comisión vs. España*, de 13 de marzo de 2008.

⁴⁵⁴ Caso C- 4818/07, *Papillon*, de 27 de noviembre de 2008.

⁴⁵⁵ Caso C-493/09, *Comisión vs. Portugal*, de 6 de octubre de 2011.

⁴⁵⁶ C-360/06, *Bauer*, de 2 de octubre de 2008.

En esta primera etapa, por tanto, se llegó a describir el intercambio de información en la UE como un “escudo” del contribuyente frente a las discriminaciones entre residentes de distintos EEMM en el plano fiscal⁴⁵⁸. No en balde, mediante la aplicación del razonamiento expuesto sobre el intercambio de información, el TJCE declaró incompatibles con el Derecho de la Unión ciertas medidas discriminatorias presentes en los ordenamientos de los EEMM, permitiendo a los obligados tributarios afectados el disfrute de ciertos regímenes fiscales más beneficiosos y que les habían sido denegados.

No obstante, es necesario apuntar que en estas Resoluciones el Tribunal no establece una “jerarquía” entre ambos métodos de control, intercambio de información y requerimiento al contribuyente. A la luz de estas Sentencias, tanto uno como otro método son válidos para garantizar dicho control, por lo que tanto uno como otro resultan soluciones más correctas, a juicio del TJCE, que la violación de libertades comunitarias que supondría la denegación –automática y sin posibilidad de presentar prueba en contrario- del régimen tributario en cuestión. De este modo, intercambio y requerimiento al contribuyente coexisten en la jurisprudencia comunitaria como herramientas al servicio de los Estados a través de las cuáles evitar la discriminación que proscribe el art. 18 TFUE.

Esta coexistencia puede observarse también en aquellos casos en los que la realización del intercambio no resulta posible, como ocurrió en el caso *Vogten*⁴⁵⁹. Este caso versó sobre la posible aplicación de la exención del impuesto de sucesiones belga, en el caso de empresas familiares que durante los 3 años anteriores al fallecimiento del causante hubieran empleado al menos a 5 trabajadores. El Sr. D. *Vogten* y su madre recibieron en herencia las participaciones de dos empresas pertenecientes al causante, J. *Vogten*, establecidas en Países Bajos. Por ello, y al no ser consideradas como entidades residentes en Bélgica, la Administración belga denegó la exención del Impuesto sobre Sucesiones correspondiente. El litigio derivó en una cuestión prejudicial ante el TJUE que pedía al Tribunal que examinase la compatibilidad de dicha denegación de la exención con el Derecho de la UE.

El TJUE, ante esta cuestión, declaró que la norma constituía una restricción a la libertad de establecimiento; restricción frente a la cual el gobierno belga alegaba como justificación la necesidad de garantizar los controles fiscales. En este caso, no obstante, y de forma contraria a todos los casos descritos con anterioridad, la respuesta del Tribunal necesariamente habría de ser diferente. Ello es así porque el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones objeto del litigio no se encontraba comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799. Como consecuencia, uno de los principales instrumentos para garantizar dichos controles, esto es, la colaboración entre EEMM a través del intercambio de información, no podía ser utilizado en este caso.

⁴⁵⁷ Caso C-1/93, *Halliburton*, de 12 de abril de 1994.

⁴⁵⁸ Término utilizado por CALDERÓN CARRERO, J. M., en “Tendencias actuales...”, p. 8, así como por MARTÍNEZ GINER, L. A., en *La protección jurídica del contribuyente...*, p. 34.

⁴⁵⁹ Caso C-464/05, *Vogten*, de 25 de octubre de 2007.

Aun así, el Tribunal argumentó que, si bien resultaba imposible instar un intercambio de información en supuestos como el que dio lugar al litigio, las Autoridades competentes siempre podían requerir a los propios sujetos pasivos cuantas pruebas considerasen necesarias para acreditar el cumplimiento de los requisitos de exención. De este modo, y en supuestos como el analizado, respecto de los que no es posible la iniciación de un procedimiento de intercambio de información, el TJUE traslada la carga de la prueba al contribuyente. Impide así el Tribunal que se le deniegue una ventaja fiscal como es la exención del impuesto sin posibilidad de presentar prueba en contrario, pero al mismo tiempo hace recaer sobre él la necesaria actividad probatoria.

A la vista del caso *Vogten*, el Tribunal parece confirmar la hipótesis de la proporcionalidad en la garantía de las libertades comunitarias descrita con anterioridad. Denegar “a priori” o de forma automática la exención del impuesto va más allá del objetivo de la norma, y resulta una medida desproporcionada. El requisito de proporcionalidad puede cumplirse, no obstante, permitiendo que el contribuyente aporte todas las pruebas que considere necesarias. La imposibilidad de realizar en este supuesto un intercambio de información, y sin embargo, la adopción de la misma conclusión por parte del Tribunal llevarían a considerar que, en la garantía de las libertades comunitarias frente a las discriminaciones por razón de residencia, tanto uno como otro método –prueba del contribuyente e intercambio- pueden resultar equivalentes.

Como puede verse, dentro de este razonamiento, y con su evolución a lo largo del tiempo, adquiere un rol fundamental el principio de proporcionalidad. La aplicación de este principio, introducido expresamente por el TJCE en el caso *Futura*⁴⁶⁰, puede apreciarse nítidamente en el importante caso *Cadbury Schweppes*⁴⁶¹.

Dicha sentencia recayó sobre el conflicto existente entre la Administración tributaria inglesa y el grupo de sociedades *Cadbury*, por la integración de los beneficios de una filial irlandesa del grupo en los beneficios de la matriz, y su correspondiente gravamen en Reino Unido. Esta integración resultaba de la aplicación de las reglas CFC inglesas – *Controlled Foreign Companies*- al estar sometida la filial irlandesa a un nivel de tributación inferior – al menos un 75% menor- al que correspondería en Reino Unido, y cumplir con los requisitos de participación de la matriz. En este contexto, el tribunal nacional remitió al TJUE una cuestión prejudicial en la que básicamente preguntaba si las libertades comunitarias eran contrarias a una norma de acuerdo a la cual se disponía la tributación de una sociedad residente en un EM por los beneficios obtenidos por una filial residente en otro EM y sujeta a una tributación menor.

El Tribunal, ante esta cuestión, consideró que existía una restricción a la libertad de establecimiento, en tanto en cuanto existía una diferencia de trato entre aquellas sociedades que controlaban filiales establecidas en EEMM con niveles de tributación

⁴⁶⁰ Caso C- 250/95, *Futura*, de 15 de mayo de 1997.

⁴⁶¹ Caso C- 196/04, *Cadbury Schweppes*, de 12 de septiembre de 2006.

menores –pues veían integrados en sus beneficios los de dichas filiales a efectos de tributación- y aquellas que controlaban filiales radicadas en otros Estados. Dicha restricción, no obstante, a juicio de Reino Unido, estaba justificada por la necesidad de luchar contra el fraude y garantizar la eficacia de los controles fiscales. Frente a ello, y en lo que aquí interesa, el TJUE planteó la cuestión de la proporcionalidad entre las medidas adoptadas (las normas CFC) y el objetivo perseguido.

El Tribunal reconoce en la Sentencia que este tipo de normas pueden resultar adecuadas para la persecución de montajes puramente artificiosos que tienen como único objetivo obtener beneficios fiscales amparándose en las libertades reconocidas por los tratados. Para ello, y como asevera el Tribunal, es necesario determinar los motivos que se esconden tras la constitución de la filial; esto es, si la misma responde a una justificación económica válida o por el contrario únicamente responde a la creación de un montaje artificial dirigido a obtener beneficios fiscales.

En estas circunstancias, el Tribunal ofrece la solución que ya ha sido objeto de análisis en este trabajo; en primer lugar *debe* ofrecerse la posibilidad de que el contribuyente aporte las pruebas necesarias para la apreciación de la ventaja fiscal controvertida⁴⁶². Sólo cuando éste no aportase dicha información o la misma fuese insuficiente podría la Administración denegar la ventaja fiscal en cuestión⁴⁶³.

En segundo lugar, las Autoridades fiscales tienen la posibilidad, a la hora de recabar todos los datos que les permitan discernir la existencia de razones económicas válidas, de recurrir al intercambio de información regulado en la Directiva 77/799/CEE –en la actualidad este intercambio viene recogido en la Directiva 2011/16/ue-. No cabe, por tanto, la imputación automática pretendida por la norma objeto de litigio, debiendo, en cumplimiento del principio de proporcionalidad, permitirse la aportación de elementos de prueba o proceder a la recopilación de los mismos por parte de la Administración. Ello puede lograrse, a la vista de las Resoluciones del Tribunal de Luxemburgo, mediante el suministro de los datos necesarios para fijar dichas circunstancias y la tributación acorde a las mismas. El intercambio de información se convierte, de este modo, en un instrumento clave para evitar dicha discriminación.

A mi juicio, es posible concluir, de acuerdo a esta doctrina jurisprudencial, que el instrumento del intercambio internacional de información tributaria ofrece una protección “indirecta” a los obligados tributarios. Así, la mera existencia de este mecanismo como herramienta para garantizar la eficacia de los controles fiscales impide que los EEMM establezcan medidas que generen discriminaciones entre obligados tributarios por razón de su residencia. El intercambio se constituye, de esta manera, como una garantía de los obligados tributarios frente a dicha discriminación, pues a juicio del TJUE el mismo siempre constituye una medida más proporcionada que la quiebra del art. 18 TFUE.

⁴⁶² Caso C- 196/04, *Cadbury Schweppes*, de 12 de septiembre de 2006, paras. 70-71.

⁴⁶³ Caso C- 204/90, *Bachman*, de 28 de enero de 1992, para. 18.

B) El intercambio de información como condición de existencia de las libertades comunitarias.

Como ha quedado de manifiesto en el apartado anterior, el intercambio de información es un instrumento clave a la hora de impedir que los EEMM de la UE establezcan medidas discriminatorias en el terreno fiscal y por razón de la residencia de sus ciudadanos. No obstante, el TJUE ha ido más allá a la hora de subrayar la importancia que esta herramienta tiene en el seno de la Unión Europea.

Paradójicamente, ello ha ocurrido en aquellas Sentencias dictadas por el Tribunal respecto de diversos litigios que caían fuera del ámbito de aplicación territorial de la Directiva 77/799. En los mismos, la posibilidad de iniciar un intercambio de información venía restringida por tratarse de situaciones que implicaban a Estados no miembros de la UE, sobre los que no rige la normativa de cooperación fiscal internacional común a todos los EEMM. Es en estos casos en los que el ejercicio del intercambio de información no es posible en los que el TJUE ha expresado de manera inequívoca el papel fundamental que juega dicho intercambio en la existencia del mercado interior de la UE y la realización de las libertades asociadas al mismo.

Una de las primeras resoluciones al respecto es la recaída sobre el caso *Suecia vs. A*⁴⁶⁴. Este litigio versó sobre la no concesión de la exención sobre los dividendos recibidos en forma de acciones por el Sr. A y procedentes de una entidad establecida en Suiza. De acuerdo a la normativa sueca, esta exención sólo podía garantizarse a los beneficios distribuidos por las sociedades anónimas suecas hasta 1992. A partir de 1995 (y de nuevo posteriormente, en 2001), la exención era concedida cuando la entidad que distribuyese el beneficio tuviera un régimen jurídico análogo al de las sociedades anónimas suecas y estuviese establecida en el Espacio Económico Europeo (EEE) o en un Estado con el que Suecia hubiese celebrado un acuerdo de intercambio de información.

El Tribunal consideró que estas medidas podían en efecto crear una disuasión a los residentes en Suecia a la hora de invertir en sociedades radicadas fuera de dicho Estado lo que supondría una restricción a la libre circulación de capitales. Sin embargo, al examinar la posible existencia de una justificación que avale esta restricción a la libre circulación de capitales, el Tribunal realiza un interesante análisis en el que conecta la existencia de las libertades con la institución de normas de cooperación administrativa en el seno de la UE.

Así, a juicio del Tribunal, la libre circulación de capitales entre los EEMM de la UE existe gracias a que entre los mismos rigen reglas de cooperación como la Directiva 77/799/CEE. La cooperación entre EEMM permite a los mismos proteger la eficacia de sus controles fiscales, aun en aquellas situaciones transnacionales en las que los

⁴⁶⁴ Caso C- 101/05, *Suecia vs. A*, de 18 de diciembre de 2007.

elementos necesarios para llevar a cabo tales controles –básicamente, la información con relevancia tributaria- se hallan fuera de su alcance territorial.

De este modo, la existencia de una normativa común en materia de intercambio de información genera un espacio en el que los ciudadanos de la UE pueden ejercer sus libertades de circulación o establecimiento en otros Estados Miembros sin que ello perjudique a los sistemas fiscales de su Estado de residencia. Ello se traduce en la posibilidad de declarar contrarias a los Tratados de la UE, y en consecuencia inválidas, aquellas restricciones de las libertades comunitarias basadas en la justificación de la necesidad de garantizar los controles fiscales o luchar contra el fraude, como se ha visto anteriormente.

Este mismo razonamiento fue el seguido por el Tribunal en el caso *Comisión vs. Italia*⁴⁶⁵. Este litigio trajo causa del régimen fiscal aplicable a los dividendos distribuidos a los accionistas no residentes en la República italiana, pues el mismo resultaba menos favorable al aplicable a los accionistas que sí eran residentes en Italia. Esta diferencia de trato en función de la residencia fue considerada por el Tribunal como una restricción a la libre circulación de capitales, no justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales o la lucha contra el fraude. Ello es así porque, de acuerdo a la doctrina del Tribunal ya consolidada, los Estados pueden requerir al contribuyente o bien obtener mediante la cooperación fiscal internacional – Directiva 77/799- todos aquellos datos necesarios para cumplir con estas funciones en un contexto transnacional.

Consecuentemente, a juicio del TJE, el intercambio de información tributaria impide a los EEMM establecer restricciones a las libertades comunitarias justificándose en la necesidad garantizar la eficacia de los controles fiscales. Una vez más, y al igual que en el caso anterior, el TJUE supeditó la eficacia completa de estas libertades, plasmada en la posibilidad de establecer restricciones a las mismas, a la existencia de un mecanismo de intercambio de información tributaria entre Estados.

Esta doctrina se ha consolidado a través de las Resoluciones recaídas en casos más recientes, como son las Sentencia *Van Caster*⁴⁶⁶, en relación con la libre circulación de capitales o la Sentencia *Comisión v. República Portuguesa*⁴⁶⁷, en relación con la libertad de establecimiento. En este sentido, el Abogado General Wathelet, al hilo de un reciente caso⁴⁶⁸, afirmó en sus conclusiones que la Directiva 2011/16/ue opera en el mismo sentido que su predecesora –la Directiva 77/799/CEE-, en el sentido en el que la misma precluye la posibilidad de establecer restricciones a las libertades fundamentales alegando la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

⁴⁶⁵ Caso C- 540/07, *Comisión vs. Italia*, de 19 de noviembre de 2009.

⁴⁶⁶ Caso C-326/12, *Van Caster*, de 9 de octubre de 2014.

⁴⁶⁷ Caso C-503/14, *Comisión v. República Portuguesa*, de 21 de diciembre de 2016.

⁴⁶⁸ Conclusiones del AG Wathelet al Caso C-575/17, *Sofina*, de 7 de agosto de 2018.

El análisis de estas Sentencias, cuyo razonamiento principal ha sido utilizado también por el Tribunal en otros casos de naturaleza similar⁴⁶⁹, permite extraer una importante conclusión al respecto de la llamada “función de protección” de los contribuyentes desempeñada por el intercambio de información. El ejercicio de las libertades reconocidas por los Tratados de la Unión guarda una estrecha relación con la posibilidad de realizar una efectiva cooperación fiscal entre Estados, y más específicamente, de realizar intercambios de información. Estas libertades, como no puede ser de otra forma, no resultan ilimitadas, y en ocasiones pueden ser restringidas en favor de la consecución de otros objetivos de interés general, como puede ser la garantía de la eficacia de los controles fiscales del Estado.

Esta justificación, sin embargo, no resulta válida, a ojos del Tribunal, cuando los Estados tienen a su disposición un mecanismo de control transfronterizo como el intercambio internacional de información tributaria. De este modo, y como ha reconocido el Tribunal, únicamente en aquellos casos en los que no existe una habilitación normativa que permita dicho intercambio las restricciones a las libertades reconocidas en los tratados pueden estar justificadas.

Todo ello supone que la propia existencia de las libertades comunitarias, y su efectivo ejercicio, queden supeditadas a la existencia de un intercambio de información entre los Estados implicados. Como el propio TJUE reconoce, la Directiva 77/799/CEE, que instauró la cooperación fiscal entre los EEMM de la UE, creó el marco normativo necesario para garantizar el reconocimiento de las libertades comunitarias. De no existir este intercambio, los Estados no podrían establecer controles efectivos del cumplimiento de sus ordenamientos tributarios, y el ejercicio de las propias libertades no sería posible sin poner en riesgo la indemnidad de sus sistemas fiscales. Así, desde esta perspectiva, dicho intercambio sería requisito *sine qua non* para el reconocimiento de tales libertades, al mismo tiempo que garantía del pleno ejercicio de las mismas sin restricciones.

En consecuencia, el intercambio ofrecería también desde esta perspectiva una protección “indirecta” o “abstracta” a los contribuyentes garantizando sus libertades y habilitando el ejercicio de las mismas, de tal forma que de no existir intercambio difícilmente podrían existir dichas libertades.

⁴⁶⁹ A este respecto cabe destacar las Sentencias de los casos:

Caso C-72/09, *Rimbaud*, de 28 de octubre de 2010.

Caso C-267/09, *Comisión vs. Portugal*, de 5 de mayo de 2011.

Caso C-48/10, *A. Oy*, de 18 de noviembre de 2010.

Caso C-132/10, *Halley*, de 15 de septiembre de 2011. Este caso resulta interesante desde el punto de vista de la no aplicación de la Directiva 77/799, al versar sobre la determinación del valor de unas acciones a los efectos del ISD –no incluido en el ámbito objetivo de dicha Directiva-. Ante la imposibilidad de recurrir a dicha herramienta de intercambio, el TJUE determinó que el Estado belga podía recurrir a otros instrumentos de intercambio, como el CDI existente entre Francia y Bélgica, o incluso recabar la información necesaria –el valor de las acciones- de otras fuentes como por ejemplo la prensa o internet. Esta Sentencia por tanto, y ante las dificultades a la hora de realizar un intercambio, hace referencia a otras fuentes de información, doctrina que también utilizó posteriormente el Tribunal en la resolución del caso C-181/12, *Welte*, de 17 de octubre de 2013.

C) La función de protección como función endémica de la UE y posible extensión a terceros Estados.

Al hablar de la función de protección de los obligados tributarios atribuida al intercambio de información tributaria, un aspecto de enorme importancia es el relativo a la extensión de su ámbito territorial. Como ha quedado de manifiesto en los dos apartados anteriores, el intercambio de información tributaria es un instrumento clave a la hora de evitar que se introduzcan medidas discriminatorias entre obligados tributarios, así como herramienta imprescindible para el reconocimiento y la existencia misma de las libertades comunitarias. No obstante, diversos autores han apuntado un hecho trascendental relativo a esta función afirmando que la misma resulta específica de la Unión Europea⁴⁷⁰.

Esta afirmación no carece de argumentos a favor; como se ha descrito, el desarrollo de esta función corresponde por entero a la jurisprudencia del TJUE, órgano de ámbito territorial cuya jurisdicción se extiende únicamente sobre los EEMM de la UE. Además, el reconocimiento de la prohibición de discriminación, y de las libertades de circulación –ya sea de capitales o personas- o establecimiento plasmado en los Tratados Constitutivos de la Unión, es pleno respecto de los EEMM, pero se demuestra muy limitado con respecto a terceros Estados. Finalmente, la construcción de un sistema efectivo de cooperación fiscal basado en el intercambio de información se realiza a través del marco legal dibujado por las Directivas de cooperación fiscal - Directivas 77/799, y tras la derogación de ésta, la 2011/16-. Ambas normas establecen un mecanismo de intercambio obligatorio para todos los EEMM, garantizando la eficacia de los controles fiscales aun en contextos transfronterizos, pero su fuerza vinculante es nula respecto a terceros Estados.

Con base en todos estos argumentos, se ha dudado acerca de la posibilidad de extender esta función más allá de las fronteras europeas, tildando a la función de protección del contribuyente a través del intercambio de *endémica* a la Unión Europea. En este sentido, el TJUE ha tenido la oportunidad de pronunciarse, en diferentes ocasiones, acerca de la posibilidad de extender el ejercicio de ciertas libertades comunitarias a terceros Estados, y el papel que la cooperación fiscal internacional, y más específicamente, el intercambio de información, puede jugar a este respecto.

El TJUE ha abordado esta cuestión en diversas Sentencias en las que se pretendía la extensión de la libre circulación de capitales en situaciones que involucraban a terceros Estados no miembros de la UE, y en particular con aquellos Estados firmantes del Acuerdo del EEE (que reconoce la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento en sus arts. 40 y 31 respectivamente). No en balde, el art. 63 del TFUE reconoce *expresamente* la prohibición de establecer restricciones a la libre circulación de capitales con terceros Estados.

⁴⁷⁰ MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria: entre la pluralidad...”, op. cit., p. 141.

Las Sentencias comentadas en el epígrafe anterior, *Suecia vs. A* e *Italia vs. Comisión*, contienen el razonamiento nuclear del Tribunal al respecto, dentro del cual el intercambio de información juega un papel crucial. Como apunté en el epígrafe anterior, la posibilidad de establecer restricciones a esta libre circulación de capitales basándose en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales quedó desterrada por el TJUE gracias a la existencia de los mecanismos de cooperación fiscal entre EEMM.

Sin embargo, el Tribunal reconoció que la cooperación que aseguraba la antigua Directiva 77/799/CEE –y en particular, el intercambio de información recogido en la misma– no resultaba extensible a los Estados que no forman parte de la UE. En este caso, a juicio del Tribunal, la imposibilidad de aplicar la Directiva 77/799 convalidaba como válidas las justificaciones esgrimidas por los EEMM para limitar el ejercicio de las libertades comunitarias –básicamente la tradicional necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales–. No obstante, en el caso en el que dichos EEMM hubiesen celebrado acuerdos que permitiesen el intercambio de información con Estados no miembros de la UE, las justificaciones a dicha restricción quedarían sin efecto. De este modo, el Tribunal supeditó la extensión de la libre circulación de capitales, incluso más allá de las fronteras de la Unión y el marco legal que posibilita el pleno ejercicio de la misma –las directivas sobre cooperación fiscal– a la existencia de un acuerdo de intercambio de información entre los Estados involucrados.

Una situación similar a las anteriores se planteó en el importante caso *Haribo/Salinen*⁴⁷¹. Este caso, algo más complejo que los anteriores, permite desgranar diversas cuestiones fundamentales –alguna de ellas ya analizadas anteriormente– respecto al papel del intercambio de información en la jurisprudencia del TJUE y respecto a esta función de protección de los contribuyentes. Este asunto derivó del diferente tratamiento recibido por los dividendos percibidos por las entidades austriacas Haribo y Österreichische Salinen, procedentes de sociedades situadas en EEMM, Estados firmantes del EEE, y terceros Estados.

El tratamiento fiscal de estos dividendos atendía a tres situaciones diferentes:

- Si la sociedad que los distribuía era residente en Austria, los dividendos estaban exentos.
- Si la sociedad que distribuía los dividendos estaba situada en la UE o en un Estado del EEE con el que existiese un acuerdo completo de cooperación fiscal, *completo* – lo que a Juicio del Tribunal se traduce en la exigencia de que incluyese tanto intercambio de información como asistencia mutua en la recaudación–, los dividendos no se encontraban exentos, pero gozaban de un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado en ese otro Estado.
- Si la sociedad estaba establecida en un Estado no miembro de la UE, firmante del Acuerdo del EEE, pero con el cual no existía un acuerdo de cooperación completo –intercambio de información y asistencia mutua en la recaudación– o

⁴⁷¹ Caso Asuntos acumulados C436/08 y C-437/08, *Haribo/Salinen vs. Austria*, de 10 de febrero de 2011.

bien de terceros Estados (no UE ni EEE), los dividendos no gozaban ni de exención ni de crédito.

Esta diferencia de trato fue considerada por el Tribunal como una verdadera restricción de la libre circulación de capitales, que atañe tanto a los EEMM entre sí como respecto a terceros países. Constatada dicha restricción, el Tribunal pasó a examinar si, de acuerdo a los argumentos del Gobierno austríaco, existiría una justificación válida para la misma. A este respecto, los argumentos de Austria para esta diferencia de trato se basaron en la necesidad de proteger los controles fiscales del Estado y de luchar contra el fraude. Es por ello que la norma prevé la posibilidad de aliviar la doble imposición que recae sobre los dividendos distribuidos –mediante un crédito fiscal– sólo en aquellos casos en los que exista un acuerdo de cooperación *completo* con el Estado donde radique la entidad que los distribuye. Esta cooperación sería necesaria, bajo su punto de vista, para verificar la cuantía efectivamente abonada en el otro Estado y poder conceder el crédito fiscal con arreglo a la realidad.

De este modo, la norma trata de alinearse con la doctrina del Tribunal comentada al hilo de las dos sentencias anteriores: la posibilidad de establecer ciertas restricciones de las libertades comunitarias cuando no es posible articular un intercambio de información tributaria entre Estados. Sin embargo, en el caso de la norma controvertida la exigencia respecto de dicha cooperación no se agota con la posibilidad de realizar intercambios de información; al contrario, la misma requiere la existencia de un acuerdo *completo*. Esto es, que habilite al Estado también a requerir la asistencia mutua en la recaudación y la realización de las acciones necesarias por parte del Estado requerido para asegurar el éxito de dicha cooperación.

A este respecto, el Tribunal no realiza ninguna apreciación en contra, y reconoce la diferencia existente entre los Estados que se relacionan dentro del marco jurídico de la UE –en lo que aquí interesa, la Directiva 77/799– y las relaciones con terceros Estados. No obstante, y respecto a la norma analizada, el Tribunal plantea la cuestión de su falta de proporcionalidad para lograr el objetivo que persigue. Si de acuerdo a la jurisprudencia consolidada del TJUE es posible la restricción de las libertades comunitarias en aras de preservar los controles fiscales de un Estado o luchar contra el fraude, cuando no exista la posibilidad de realizar intercambios de información, la exigencia de un acuerdo *completo* resulta desproporcionada.

A juicio del Tribunal, la existencia de un mecanismo de intercambio de información es *suficiente* para lograr los objetivos de preservar los controles fiscales del Estado o luchar contra el fraude. La exigencia de acuerdos más amplios, como por ejemplo de asistencia mutua en la recaudación, irían de este modo más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el fin que persiguen, deviniendo contrarios a las libertades de la Unión.

En mi opinión esta apreciación del Tribunal no resulta del todo correcta. Es posible que la asistencia mutua en la recaudación, entendida como el mero cobro de un crédito en el territorio de otro Estado, no sea una herramienta absolutamente necesaria para la

efectiva garantía de los controles fiscales. No obstante, de acuerdo a los principales instrumentos (el MCOCDE y la Directiva sobre Asistencia Mutua en la Recaudación), esta herramienta no se agota en ese simple cobro, sino que alcanza a otras muchas acciones que a la postre pueden resultar igual de necesarias para asegurar el mismo y alcanzar los objetivos señalados, como por ejemplo la adopción de medidas cautelares por parte del Estado requerido. Desde este punto de vista, a mi juicio la exigencia de un acuerdo *completo* que permita solicitar la adopción de este tipo de medidas podría no resultar desproporcionada para garantizar la eficacia de los controles fiscales más allá de las propias fronteras del Estado⁴⁷².

Esta Sentencia responde además a la discusión acerca de la extensión que los Acuerdos de intercambio de información deben tener para entender que entre el tercer Estado y el Estado Miembro existe un marco normativo que permita una libre circulación de capitales sin restricciones. Un razonamiento lógico llevaría a pensar que la extensión de dicho acuerdo debería ser, al menos, tan amplia, como la contenida en el principal instrumento de cooperación intra-UE, esto es, la DCA.

De hecho, el Tribunal declaró en el caso *Comisión v. Portugal* que los Acuerdos de intercambio debían habilitar una cooperación *equivalente* a la existente entre los EEMM. Ello implicaría la necesidad de que dichos Acuerdos incorporasen las cláusulas que eliminan las trabas al intercambio de información, como la supresión del secreto bancario y del interés doméstico del Estado, o incluso que reconociesen las mismas modalidades de intercambio que las recogidas en la DCA (intercambio automático, espontáneo, inspecciones simultáneas, etc.).

No obstante, de acuerdo a la postura del TJUE en el caso *Haribo/Salinen*, así como en los supuestos similares citados anteriormente, los mecanismos de intercambio de información bilateral como la cláusula contenida en un CDI o un TIEA tienen por lo general la misma consideración que la antigua Directiva 77/799/CEE⁴⁷³, estableciendo un marco de cooperación similar al existente en el ámbito de la Unión. Cabe preguntarse si esta consideración sería la misma respecto a la DCA, que insta un mecanismo de intercambio más amplio y con disposiciones que agilizan el intercambio –como por ejemplo la fijación de un sistema de plazos–.

En mi opinión esta controversia puede encontrar respuestas en la Resolución al caso *EMS*, de 10 de abril de 2014⁴⁷⁴. En este caso la restricción a la libre circulación de capitales tenía lugar entre Polonia y EEUU, Estado este último no comprendido en el Acuerdo del EEE. No obstante, el Tribunal declaró que la libre circulación de capitales

⁴⁷² Por el contrario SPIES, K., “Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law”, en *Intertax*, Vol. 40, Issue 10, Kluwer Law International, Holanda, 2012, p. 523, afirma que la decisión del Tribunal fue la correcta y la obligación de contar con un Acuerdo “completo” resultaba desproporcionada.

⁴⁷³ A este respecto SPIES, K., “Influence of International...”, op. cit., pp. 520 y ss., realiza un análisis de la comparabilidad que establece el TJUE entre los instrumentos de intercambio de información firmados por los EEMM y la normativa europea en materia de intercambio de información.

⁴⁷⁴ Caso C-190/12, *EMS*, de 10 de abril de 2014.

debía reconocerse también en relación a terceros Estados, y las restricciones a las mismas debían estar justificadas de igual manera que ocurre en el seno de la UE.

En este concreto asunto, sin embargo el Tribunal estimó que no cabía establecer restricciones basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, como argumentaba el gobierno polaco, ya que ambos son miembros de la Convención Multilateral OCDE/CdE. La existencia de este instrumento multilateral, que habilita a un amplio intercambio de información entre numerosos Estados, resultó circunstancia suficiente para extender la libre circulación de capitales entre Polonia y EEUU, declarando contrarias al Derecho de la Unión las limitaciones a la misma debidas a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. Y ello a pesar de que la Convención Multilateral, que básicamente incorpora los principios básicos del intercambio contenidos en los Modelos de la OCDE –pues no hay que olvidar que también es un instrumento auspiciado por esta organización–, no cuenta con algunos de los preceptos presentes en la DCA y que articulan un intercambio más ágil, tales como la previsión de plazos o el establecimiento de un intercambio automático de información.

Es por ello que, a la vista de la decisión en el caso *EMS*, las disposiciones del Acuerdo de intercambio de información entre un EM y un tercer Estado no han de ser *equivalentes* en sentido estricto. En mi opinión, y atendiendo a la finalidad de este requisito, basta con que el instrumento que reconoce dicho intercambio sea adecuado para permitir un correcto control de las obligaciones tributarias de aquellos sujetos que se beneficien de la libre circulación de capitales. En cualquier caso, lo cierto es que lo más recomendable sería la realización de un análisis caso por caso a la hora de determinar si el intercambio que articula un determinado Acuerdo es lo suficientemente amplio como para permitir una libertad de circulación de capitales sin restricciones⁴⁷⁵.

Finalmente, y de la recopilación de estas Resoluciones del TJUE pueden extraerse varias conclusiones acerca del posible endemismo de la función de protección del obligado tributario que puede cumplir el intercambio internacional de información tributaria. Es cierto que esta función ha sido desarrollada por el TJUE, y como resultado de la aplicación de las libertades comunitarias reconocidas en los Tratados constitutivos de la Unión. Las mismas, a juicio del Tribunal y como apunté en el apartado anterior, pueden ejercerse de manera completa y sin discriminaciones sin perjudicar a los controles fiscales de los EEMM gracias al marco de cooperación común que el Derecho de la UE establece.

Todo ello podría hacer pensar que respecto de terceros Estados, situados fuera del ámbito normativo que según el TJUE posibilita la no discriminación por razón de residencia, esta función no tendría operatividad. Sin embargo, y como el propio TJUE ha reconocido en diversas Resoluciones, esta prohibición de discriminación también es válida en aquellos casos en los que exista un Acuerdo de intercambio de información con terceros Estados y en relación a la libre circulación de capitales. En estos casos

⁴⁷⁵ Esta es la opinión de SPIES, K., “Influence of International...”, op. cit., p. 521.

dicho intercambio posibilitaría el correcto ejercicio de los controles fiscales, sin que existiese por tanto una justificación válida para la limitación de la libre circulación de capitales basada en la preservación de dichos controles. Ello permitiría extender la función de protección –indirecta- del intercambio de información respecto a la libre circulación de capitales más allá de las fronteras de la UE, de tal forma que la misma ya no podría considerarse exclusiva de la Unión.

Por otro lado, es cierto que esta función de protección frente a la discriminación por razón de nacionalidad únicamente es predicable, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, de la libre circulación de capitales, quedando fuera de la extensión a terceros Estados el resto de libertades comunitarias. En el resto de casos por tanto, únicamente puede afirmarse que el intercambio de información brinda su protección –indirecta- en el ámbito UE. Consecuentemente, afirmar que la protección del contribuyente es una función *endémica* de la Unión Europea no resulta enteramente cierto, pues existen situaciones en las que la misma puede extenderse a terceros Estados. Sin embargo, no es menos cierto que dentro de las fronteras de la Unión esta protección resulta mucho más intensa y efectiva, abarcando un número mucho mayor de situaciones y ampliándose a un elenco de libertades más amplio.

D) La discrecionalidad a la hora de realizar intercambios de información por parte de los EEMM.

A lo largo de los epígrafes anteriores han sido analizados diversos aspectos de la función de protección del obligado tributario desarrollada por el TJUE. Así, creo que partiendo del examen realizado hasta ahora es posible afirmar que, de acuerdo a la doctrina del Tribunal, el intercambio de información tributaria ofrece protección a los derechos de los obligados tributarios por dos vías. En primer lugar, la posibilidad de realizar intercambios de información entre Administraciones tributarias precluye la posibilidad de establecer medidas discriminatorias por parte de los EEMM justificándose en la necesidad de garantizar la eficacia de sus controles fiscales. En segundo lugar, el intercambio de información es un requisito indispensable para el reconocimiento mismo de dichas libertades, pues a juicio del TJUE es el instrumento que posibilita el ejercicio de las mismas preservando la eficacia de los controles fiscales de los EEMM, en un entorno transnacional en el que se permite una movilidad casi completa de bienes, servicios, capitales y personas.

El intercambio de información, por tanto, ofrece una protección “indirecta” a los obligados tributarios, generando las condiciones que les permiten ver garantizadas sus libertades comunitarias e impidiendo que los EEMM, justificándose en la necesidad de preservar sus sistemas de control fiscal, establezcan medidas discriminatorias por razón de residencia. Sin embargo y más allá de estas apreciaciones, queda el interrogante sobre la posibilidad del intercambio de información de ofrecer una protección “directa” a los contribuyentes. Esto es, la posibilidad de que, a través de la utilización de esta

herramienta, un contribuyente pueda ver protegidos sus derechos o libertades de manera específica.

Para responder a esta cuestión, resulta de enorme importancia de nuevo la argumentación desarrollada en la Sentencia recaída sobre el caso *Haribo/Salinen* en la que el Tribunal se cuestiona la posible obligación de los Estados de desarrollar intercambios de información. Así, en este caso el obligado tributario venía obligado a aportar datos e informaciones de carácter tributario, si bien se encontraba con serias dificultades para conseguir dicha información o para aportarla con todas las garantías. En este contexto, el TJUE examina el rol que el intercambio de información puede jugar en estas circunstancias.

De este modo, y pese a la importancia acreditada por el Tribunal al intercambio de información a lo largo de sus Resoluciones, a la hora de analizar dicha obligatoriedad, el Tribunal llega a la conclusión de que los EEMM no vienen exigidos a utilizar el mecanismo de cooperación –intercambio de información- aun cuando la información de que dispongan sea insuficiente para la aplicación de su normativa tributaria doméstica.

Esta no obligatoriedad reside en la interpretación que el Tribunal realiza del art. 2.1 de la Directiva 77/799/CEE, que establece que la Autoridad competente del Estado en cuestión “*podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones*”. Esta formulación hipotética -“*podrá*”- lleva al Tribunal a la conclusión de que los Estados Miembros no están obligados a instar un intercambio de información, aun y cuando tengan dudas acerca de la información aportada por el contribuyente o precisen de la ampliación de dicha información para la determinación de un concreto hecho imponible o la situación económica de un contribuyente⁴⁷⁶.

Una de las resoluciones del TJUE en las que esta cuestión puede apreciarse con mayor claridad es el caso *Twoh*⁴⁷⁷. En el mismo, el Tribunal enjuició la aplicación del IVA a las operaciones intracomunitarias, en particular con la exención en origen y gravamen en destino. *Twoh international*, entidad residente en Holanda, vendía sus productos a compradores situados en otros EEMM pero a los que realizaba la entrega en fábrica. A juicio de la Administración tributaria holandesa, el transporte a esos otros Estados – requisito indispensable para garantizar la exención- no quedaba suficientemente acreditado, por lo que denegó la exención solicitada. En esta situación, *Twoh*, que por sí mismo era incapaz de aportar la información necesaria para acreditar dicho transporte, requirió a la Administración que iniciase un procedimiento de intercambio de información para obtener los datos necesarios de parte de otros Estados Miembros.

Ante esta controversia, el órgano judicial holandés remitió al TJUE una cuestión prejudicial en la que solicitaba al Juez europeo que se pronunciase expresamente acerca de la existencia o inexistencia de una obligación de requerir información al Estado de destino si éste de forma espontánea no remitía dicha información. En esencia, el tribunal

⁴⁷⁶ Como bien apunta LASARTE LÓPEZ, R., en *El intercambio de información y la asistencia mutua...*, op. cit., p. 517.

⁴⁷⁷ Caso C-184/05, *Twoh*, de 27 de septiembre de 2007.

holandés pedía al TJUE que aclarase si el intercambio de información debía ser utilizado de manera *obligatoria* cuando un Estado Miembro necesitase información para conceder una determinada exención a un contribuyente.

El Tribunal plantea de manera sencilla la cuestión sobre la que debe decidir: puesto que el contribuyente es incapaz de aportar las pruebas necesarias, es necesario determinar si la Administración está obligada a instar un intercambio de información que le permita fijar los hechos relevantes a efecto de la liquidación. Ante esta problemática, el TJUE ofrece una solución contundente y que puede resumirse del siguiente modo: las normas que habilitan la cooperación fiscal entre Estados miembros reconocen la *discrecionalidad* de las Administraciones tributarias en la utilización de los instrumentos que articulan. Así, si bien las Administraciones tienen la posibilidad de solicitar toda información que consideren relevante en la gestión y aplicación de su ordenamiento tributario, dicha solicitud no tiene, en ningún modo, un carácter obligatorio. A juicio del Tribunal, en consecuencia, dichas normas no establecen un sistema de intercambio de información que *deba* ser utilizado cuando el sujeto pasivo no haya sido capaz de aportar las pruebas por sí mismo.

Este razonamiento, que se fija de forma clara e inequívoca en el caso *Twoh*, ha sido aplicado de manera análoga en otras Sentencias como las recaídas sobre los casos *Test Claimants*⁴⁷⁸ o *Persche*⁴⁷⁹. De esta forma, el asunto *Twoh* inaugura una línea jurisprudencial que se ha consolidado con el paso del tiempo, y que pone de manifiesto que, mientras las normas que habilitan a la cooperación fiscal entre EEMM pueden ser utilizadas por éstos cuando lo consideren necesario para garantizar la aplicación de sus ordenamientos internos, las mismas no pueden ser invocadas por los contribuyentes como una herramienta que les permita demostrar la veracidad de sus declaraciones y garantice sus legítimas pretensiones⁴⁸⁰. La carga de la prueba a la hora de demostrar que

⁴⁷⁸ C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, de 12 de diciembre de 2006

⁴⁷⁹ Caso C-318/07, *Persche*, de 27 de enero de 2009. Sobre esta diferencia entre aquellos Estados Miembros –sobre los que rige una normativa común en materia de cooperación fiscal internacional- y terceros Estados, véase el análisis de MAIER, H. F., “Exchange of Information on Tax Matters in the Jurisprudence of the ECJ”, en GÜNTHER, O.-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 345-380, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 365.

⁴⁸⁰ En este sentido: LASARTE LÓPEZ, R., *El intercambio de información y la asistencia mutua...*, op. cit., p. 308. Al respecto ALMUDÍ CID, J. M., “STJCE 27.09.2007, *Twoh International BV*, AS. C-184/05: Alcance de la discrecionalidad administrativa en el requerimiento de información con trascendencia tributaria a otros Estados miembros”, en HERRERA MOLINA, P. (Dirección) y GARCÍA CARRETERO, B. (Coordinación), *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Año 2006-2007, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp. 781 y ss., realiza un análisis desde la perspectiva constitucional española. De acuerdo a este autor, la declaración de no obligatoriedad del intercambio puede introducir un componente de arbitrariedad en la decisión administrativa de recurrir o no al intercambio de información, circunstancia que podría entrar en contradicción con el mandato de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos consagrado en el Art. 9.3 CE.

efectivamente existe una discriminación, por tanto, recae únicamente sobre los propios contribuyentes⁴⁸¹.

Esta línea fue ratificada algunos años después mediante los dictámenes recaídos en los asuntos *Meilicke*⁴⁸² y *Accor*⁴⁸³. En ambos casos el Tribunal se enfrentó a situaciones en las que el obligado tributario se encontraba con serias dificultades de aportar la información necesaria para poder acceder a un determinado régimen fiscal. Esa falta de información, sin embargo y según establece el propio Tribunal en línea con las Sentencias comentadas anteriormente, no es un problema que deba atajar el Estado afectado, pues el mismo no está obligado a emplear los instrumentos de cooperación recogidos en la Directiva 77/799/CEE. A este respecto, que los Estados cuenten con un sistema de intercambio de información que permitiría obtener dichos datos, resulta irrelevante a los ojos del Tribunal, pues el empleo de dicho sistema no es -de acuerdo a la jurisprudencia comunitaria- obligatorio. Sólo cuando la aportación de pruebas por el contribuyente sea imposible o extremadamente difícil –aclara el Tribunal- podrá eximirse a éste de su presentación.

De hecho, el Tribunal realiza aquí una interesante precisión, estableciendo expresamente que, pese a que los Estados cuentan con el intercambio de información para obtener aquellos datos necesarios para la determinación de las obligaciones o beneficios fiscales previstos por su ordenamiento, esta circunstancia no resulta en una *dispensa* del obligado tributario. Dicho contribuyente puede ser compelido, de acuerdo a las normas que determinan la carga de la prueba y que atañen únicamente al Estado en cuestión, a aportar las pruebas que la Administración considere necesarias –siempre dentro de los parámetros de proporcionalidad que el Tribunal establece-.

A la vista de estas Sentencias por tanto, es posible afirmar que pese a la existencia del intercambio de información las reglas de determinación de la carga de la prueba no se ven afectadas. Según el Tribunal, el intercambio no obsta para que los Estados sean libres de hacer recaer la carga de la prueba sobre los contribuyentes. La posibilidad de

⁴⁸¹ Coincido aquí con la conclusión a la que llega NIJKEUTER, E., “Exchange of information and the Free Movement of Capital between Member States and third countries”, en *EC Tax Review*, pp. 232-241, 2011-5, p. 234.

⁴⁸² Caso C-262/09, *Meilicke*, de 30 de junio de 2011. Esta Sentencia resolvió el litigio planteado por los herederos de H. Meilicke en relación al tratamiento fiscal de los dividendos percibidos por el causante, residente en Alemania y distribuidos por sociedades domiciliadas en Dinamarca y Holanda. A la hora de establecer el crédito fiscal correspondiente a los mismos para evitar la doble imposición, el órgano jurisdiccional alemán que conoció el caso elevó cuestión prejudicial al TJUE para que éste determinase la forma de cálculo.

⁴⁸³ Caso C-310/09, *Accor*, de 15 de septiembre de 2011. Este caso trajo causa del régimen fiscal de los dividendos recibidos por la sociedad francesa Accor, procedentes de las filiales situadas en el extranjero, y de los rendimientos distribuidos a su vez por dicha entidad entre sus accionistas. En concreto, el juez doméstico preguntó al Tribunal por el régimen de obtención de los datos necesarios para conceder dicho crédito, esto es, la información acerca del tipo impositivo pagado y del impuesto soportado en otro Estado. Como alega Accor en este litigio, la sociedad matriz puede encontrarse serias dificultades a la hora de obtener dicha información de sus filiales. En consecuencia, apunta a la posibilidad de que la Administración francesa obtenga dicha información por vía de la cooperación con otras Administraciones. Vid., en este sentido LASARTE LÓPEZ, R., *El intercambio de información y la asistencia mutua...*, op. cit., p. 557.

obtener información procedente de otras jurisdicciones para la correcta aplicación del ordenamiento tributario interno no supone, a la luz de la doctrina del TJUE, que la carga de la prueba se comparta entre el contribuyente y la Administración. Al contrario, es éste quien, salvo en los casos más extremos –imposibilidad o gran dificultad y en aras al principio de proporcionalidad- debe aportar los elementos probatorios necesarios si así lo contempla la normativa interna.

Esta posición del Tribunal respecto a la obligatoriedad del intercambio y la carga de la prueba, contrasta con la concepción del intercambio de información como un “escudo” de los contribuyentes, y permite dar una respuesta clara al interrogante planteado con anterioridad. En consecuencia, intercambio de información, de acuerdo a su configuración en la Directiva 77/799/CEE y en vista de la jurisprudencia dictada por el TJUE, no ofrece una protección *directa* a los contribuyentes.

Ello es así en tanto en cuanto los EEMM no se encuentran obligados a su utilización en aquellos casos en los que la información de que disponen –incluida la requerida al contribuyente- no sea suficiente. Estos Estados Miembros pueden denegar, de esta manera, un determinado beneficio a un contribuyente cuando éste no haya sido capaz de aportar todos los datos exigidos, sin verse compelidos a agotar los medios de obtención de información a su alcance, esto es, sin obligación de utilizar el intercambio⁴⁸⁴.

En este sentido, la posición adoptada por el TJUE a este respecto parece enfrentarse con su concepción del intercambio de información tributaria como elemento fundamental para la existencia de un mercado único dentro de la UE. De esta manera, en mi opinión resulta poco coherente que el Tribunal afirme por un lado que esta herramienta es un requisito *sine qua non* a la hora de construir un mercado único, y por otro, que su uso es meramente discrecional para las Autoridades de los EEMM.

A mi juicio, la utilización del intercambio de información por parte de tales Autoridades debería ser considerada como una obligación en aquellos casos en los que los datos necesarios para determinar la situación tributaria de un determinado sujeto únicamente puedan ser obtenidos a través de la cooperación con otras Administraciones. Solamente imponiendo esta obligación es posible garantizar la protección del contribuyente a través del intercambio internacional de información tributaria, y garantizar la integridad de los sistemas fiscales de los EEMM de la UE.

⁴⁸⁴ En 2011 no obstante la Directiva 77/799 fue derogada y sustituida por la Directiva 2011/16 –que será de objeto de estudio más adelante-. Esta nueva directiva presenta una redacción diferente a la ya derogada 77/799, y no reconoce ya que los Estados “podrán” intercambiar información, sino que articula “e las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información”. Queda ver por tanto si la interpretación del TJUE de esta nueva redacción es idéntica a la anterior y declara la no obligatoriedad en la utilización de esta herramienta o por el contrario compele a los Estados al empleo de la misma en todos aquellos casos en los que la información aportada sea insuficiente. A este respecto, NIJKEUTER, E., “Exchange of information and the Free Movement...”, op. cit., p. 235 opinaba que el nuevo ámbito de cooperación, más amplio tras la aprobación de la Directiva 2011/16, no cambiaría sin embargo la consideración del Tribunal acerca de la no obligatoriedad de utilizar el intercambio de información, permaneciendo la carga de la prueba sobre el contribuyente.

Conclusiones al Capítulo I. El desarrollo del intercambio internacional de información tributaria. Concepto y funciones.

1. El intercambio internacional de información tributaria ha experimentado una notable evolución durante los últimos años, fruto de su toma de protagonismo a nivel internacional. Esta herramienta ha sido señalada por diversos actores internacionales –la OCDE, la Unión Europea, Estados Unidos o el G-20- como el principal instrumento a la hora de contrarrestar los efectos perniciosos que la globalización puede tener sobre los sistemas fiscales de los diferentes Estados.

2. La importancia de esta herramienta se ve reflejada, por otro lado, en el gran desarrollo experimentado a lo largo de las últimas décadas, al hilo de los trabajos de la OCDE, la UE o EEUU, los cuales se han plasmado en diversos instrumentos normativos dedicados a implementar, mejorar y ampliar el intercambio de información entre Administraciones. Los mismos han perseguido, en primer lugar, el objetivo de potenciar el intercambio previo requerimiento, eliminando las posibles trabas a la comunicación de datos y tratando de agilizar en la medida de lo posible el suministro y recepción de información. Así, el Modelo de Convenio o el Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información de la OCDE, la Convención Multilateral o las normas de la UE en esta materia han ido modificándose de manera paulatina para incorporar los avances en este ámbito, conformando el así llamado “viejo estándar” relativo al intercambio internacional de información tributaria.

3. Los esfuerzos de estos actores internacionales se han centrado en la creación e implementación de un sistema de intercambio automático de información entre Administraciones tributarias. Los mismos han elaborado una serie de normas –FATCA, el Estándar Común de Reporte o la DCAII- dedicadas a articular un intercambio rutinario de datos con relevancia fiscal, las cuales han venido a conformar el así llamado “nuevo estándar”. No obstante, la denominación viejo/nuevo estándar debe considerarse como una mera cuestión cronológica, pues en ningún modo este “nuevo estándar” viene a sustituir las previsiones contenidas en los instrumentos pertenecientes al “viejo estándar”.

10. El concepto de intercambio internacional de información tributaria no debe confundirse con el de asistencia mutua. Este intercambio internacional de información tributaria comporta diferentes obligaciones tanto para las Administraciones tributarias como para los sujetos afectados que se proyectan tanto a la hora de recopilar los datos a intercambiar como a la hora de utilizarlos. Así, los instrumentos que reconocen dicho intercambio en el plano internacional disponen diversas normas relativas a estas fases del intercambio anteriores o posteriores a la propia comunicación. Este trabajo defiende, en consecuencia, una concepción amplia del intercambio que permita dar cabida a la actividad anterior y posterior de la Administración, y que permita aplicar las normas presentes en tales instrumentos a dicha actividad.

No obstante, dicha concepción no debe ser tan amplia como para inducir a una confusión con otros instrumentos de cooperación fiscal internacional existentes. De esta manera, se plantea la necesidad de deslindar el concepto de intercambio de información respecto al de asistencia mutua, debiendo quedar este último restringido a la herramienta de asistencia mutua en la recaudación entre Administraciones tributarias.

4. El primer capítulo de este trabajo ha tratado, además, una cuestión de carácter fundamental para la consecución de los objetivos planteados. De esta manera, han sido objeto de análisis las funciones que competen al intercambio internacional de información tributaria, de modo que posteriormente sea posible enjuiciar la idoneidad del diseño de los instrumentos que reconocen este intercambio en el plano internacional para cumplir con las funciones encomendadas.

5. La función básica del intercambio internacional de información tributaria viene constituida por la posibilidad de las Administraciones de determinar de manera correcta las obligaciones que corresponden a aquellos contribuyentes con negocios o activos en el extranjero. Esta herramienta debe, por tanto, garantizar una comunicación de datos con relevancia tributaria entre Administraciones que resulte eficaz y fiable. Como se ha apuntado con anterioridad, únicamente a través de la implementación de un mecanismo de intercambio eficaz es posible realizar una correcta gestión de las obligaciones tributarias de aquellos sujetos que operan transnacionalmente.

6. El intercambio de información puede resultar de gran utilidad a la hora de perseguir conductas constitutivas de infracciones administrativas o tipificadas como delito. Esta herramienta permite prevenir o reprimir aquellos comportamientos que constituyen una evasión o fraude fiscal con un componente transnacional, al posibilitar que las Administraciones o Agencias encargadas de su investigación reúnan el material probatorio necesario para su represión, aun cuando este se encuentre más allá de su ámbito de competencias. Esta recopilación de prueba de carácter transfronterizo puede ser asimismo útil para la persecución de delitos –especialmente aquellos de contenido económico–, como el blanqueo de capitales, en los que la información con relevancia tributaria tiene una enorme importancia.

7. El intercambio internacional de información tributaria puede cumplir una función de protección de los obligados tributarios. Ello es así debido a que la correcta determinación de las obligaciones fiscales de un determinado contribuyente puede solucionar situaciones de doble imposición, o situaciones de discriminación en los que un sujeto se vea tratado de manera gravosa por la realización de actividades en más de una jurisdicción.

Esta función ha sido objeto de desarrollo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien a lo largo de las últimas dos décadas ha ido construyendo todo un cuerpo doctrinal en el que conecta la protección del disfrute efectivo de las libertades comunitarias con la institución del intercambio de información.

8. El intercambio internacional de información a la vista de la jurisprudencia del TJUE ofrece una protección “indirecta” a los contribuyentes. Ello es así, porque del análisis de las Sentencias emitidas por este órgano, parece claro que el intercambio de información es una pieza clave en la construcción del mercado interior de la UE. Esta herramienta permite garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude más allá de las fronteras del propio Estado, lo que asegura, a la postre, el ejercicio con plenas garantías de las libertades reconocidas en los Tratados y consustanciales a dicho mercado interior. Así, el reconocimiento de este intercambio es el requisito fundamental para el aseguramiento pleno de tales libertades y para la propia existencia del mercado interior.

9. Además, y en estrecha conexión con lo anterior, el intercambio internacional de información tributaria también protege a los contribuyentes, de forma indirecta, frente a las posibles discriminaciones por razón de residencia. Ello es así porque los Estados suelen dotarse de normas que protegen su sistema fiscal frente a posibles fraudes o evasiones de carácter transnacional. Estas normas por lo general establecen diferencias de trato entre residentes –a quienes pueden controlar con mayor facilidad- y no residentes –menos controlables-. Sin embargo a juicio del Tribunal, esta discriminación resulta desproporcionada respecto al fin que persigue, pues los Estados siempre pueden requerir la información necesaria al contribuyente, u obtenerla por vía del intercambio de información a los efectos de garantizar la efectividad de dichos controles. El intercambio opera aquí, por tanto, como un freno a la posibilidad de establecer este tipo de discriminaciones, protegiendo a los contribuyentes de las mismas.

10. A mi juicio, no puede considerarse que el intercambio de información ofrezca una protección “directa” a los contribuyentes. Ello es así porque, como el propio Tribunal reconoce, esta herramienta tiene un carácter voluntario para los Estados. Son éstos quienes deben valorar la necesidad de recurrir a dicho intercambio y la idoneidad del mismo para lograr una correcta aplicación de su ordenamiento tributario en un caso concreto. En este sentido, los contribuyentes no están habilitados a instar la realización de un intercambio cuando consideran que mediante el mismo podrían obtenerse informaciones que verifiquen su situación o ayuden a la determinación de la carga tributaria.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS NORMATIVO DEL **INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE** **INFORMACIÓN TRIBUTARIA.**

Capítulo II. Análisis normativo del intercambio internacional de información tributaria.

Como ha quedado de manifiesto a lo largo del primer capítulo de este trabajo, el intercambio internacional de información tributaria se ha convertido en una herramienta clave para la supervivencia misma de los sistemas fiscales estatales. De esta forma, al intercambio de información le han sido encomendadas importantes funciones que van desde la mera gestión tributaria en un entorno globalizado hasta la persecución de conductas infractoras o delictivas con un componente transnacional e, incluso, la protección de los obligados tributarios. Para cumplir correctamente estas funciones, en los últimos años la normativa reguladora de esta herramienta ha ido evolucionando, con el objetivo de implementar un intercambio más ágil y eficaz.

Los instrumentos que regulan dicho intercambio han sido revisados y modificados, introduciendo o potenciando nuevas modalidades y tipos de intercambio, aumentando las facultades de las Administraciones en este ámbito o reduciendo las posibles trabas a la hora de enviar y recibir información. Las siguientes páginas comprenderán un estudio de los principales instrumentos normativos que consagran el intercambio de información tributaria en el panorama internacional. Este examen permitirá analizar su idoneidad para cumplir con las funciones del intercambio comentadas anteriormente. Este trabajo tiene el objetivo, por tanto, de determinar la legitimidad de estos instrumentos desde una perspectiva jurídica, teniendo en cuenta las exigencias presentes en un Estado democrático y de Derecho.

En concreto, serán objeto de examen en primer lugar los instrumentos representativos del así llamado “viejo estándar”: los modelos de Convenio elaborados por la OCDE –el art. 26 del MCOCDE y el MTIEA-, así como la Convención Multilateral hecha por la OCDE y el Consejo de Europa en Estrasburgo en 1988 –y modificada según el Protocolo de 2011- y la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa.

La elección de estos instrumentos no es casual; los mismos recogen el estándar de intercambio internacional de información previo requerimiento. Respecto a los trabajos de la OCDE, la razón de su estudio radica en que esta organización ha sido la precursora y principal valedora del intercambio de información como método eficaz en la lucha contra los paraísos fiscales dentro de su proyecto para acabar con la competencia fiscal perniciosa. De este modo, sus trabajos han tenido y tienen un papel fundamental en el desarrollo del intercambio de información, influyendo en todas las demás normas y Modelos que recogen esta institución. Buen ejemplo de ello es el Convenio de Estrasburgo, una coproducción de esta organización con el Consejo de Europa y que será tratado en segundo término. El interés sobre este instrumento radica en que constituye la iniciativa multilateral a nivel global más importante actualmente.

Para finalizar, la Unión Europea viene desarrollando un ambicioso plan de intercambio de información y colaboración entre las Administraciones fiscales de sus EEMM. En este sentido, es sumamente interesante analizar la cooperación fiscal dentro de un

arreglo internacional como la UE, con organismos supranacionales con capacidad normativa vinculante y una unión monetaria y mercado interior de cierta tradición.

Por otro lado, serán también analizados los instrumentos que componen el así llamado “nuevo estándar” en materia de intercambio de información tributaria, basados en la modalidad de intercambio automático. Tales instrumentos son la normativa estadounidense FATCA, el *Common Reporting Standard* de la OCDE y la Directiva 2014/107/UE, todos ellos cuerpos normativos de reciente aprobación y en fase de implementación por parte de las Administraciones de los Estados firmantes. Los mismos están llamados a constituir un nuevo paradigma en materia de intercambio de información, garantizando una gestión rutinaria, eficaz y eficiente de las obligaciones tributarias en un contexto transnacional.

El análisis de estas normas pretende, por un lado, discernir si el diseño actual del intercambio internacional de información tributaria es adecuado para las funciones que corresponden a esta herramienta, así como determinar su encaje con el catálogo de principios que rigen la actuación de la Administración en el intercambio. El objetivo, en definitiva, es el de realizar un estudio de la legitimidad de esta herramienta, tal y como se encuentra configurada en los principales instrumentos normativos vigentes.

La locución “intercambio internacional de información tributaria” es utilizada de manera habitual, y como categoría jurídica, para referirse a cualquier envío y recepción de datos entre las Administraciones fiscales de los diferentes Estados. No obstante, el examen detallado de la normativa existente en materia de intercambio revela que este envío y recepción de información puede tener lugar de maneras muy diferentes.

El intercambio se define, de esta forma, como una herramienta poliédrica, que se manifiesta a través de distintas modalidades, las cuales cuentan con su propio cauce procedimental. Cada una de estas modalidades, como es lógico, presentan diferentes ventajas y desventajas a la hora de desarrollar las funciones atribuidas al intercambio de información. Consecuentemente, la utilización de una u otra modalidad responderá, en cada caso concreto, a la situación particular a la que se enfrenten las Administraciones involucradas en el intercambio, definida por el objetivo perseguido por tal Administración y las características específicas de los sujetos pasivos afectados por el intercambio.

De este modo, el establecimiento de un modelo integral de gestión tributaria transfronteriza, basado en el intercambio de información, requiere de la implementación y puesta en funcionamiento de cada una de estas modalidades. Las mismas actúan de forma complementaria, permitiendo a las Administraciones la detección, comprobación o investigación de posibles incumplimientos de aquellas obligaciones tributarias que competen a los contribuyentes con activos o intereses en distintas jurisdicciones.

Además de ello, estas distintas modalidades inciden de diversa manera en la esfera de derechos y garantías de los sujetos afectados por el intercambio. Cada una de ellas, por tanto, puede suponer una injerencia de mayor o menor grado en los diferentes derechos

de los sujetos pasivos, requiriendo una atención y protección diferente en cada caso por parte de las Administraciones implicadas. Las siguientes páginas estarán dedicadas, en consecuencia, al examen de estas modalidades, analizando su desarrollo normativo y subrayando las ventajas y desventajas que presentan las mismas.

1. Tipos de intercambio de información tributaria.

Una primera gran distinción entre tipos de intercambio de información viene definida por la extensión de dicho intercambio. Esta extensión se determina atendiendo a diversos factores, como son las categorías de información que prevén susceptibles de intercambio –ámbito objetivo- o las personas cuyos datos pueden ser intercambiados – ámbito subjetivo-, así como los posibles usos que puede tener la información una vez intercambiada. De este modo, ante un instrumento que articule un intercambio de información fiscal, la delimitación de estos tres factores permite definir el tipo de intercambio previsto en el mismo, y, en la práctica, qué datos están obligadas a ceder las Autoridades fiscales por aplicación de tal instrumento.

La obligación de intercambiar información en una mayor o menor extensión viene determinada por la cláusula de intercambio que contenga la norma que habilita al intercambio. Así, aquellos que contengan una cláusula menor (*minor information clause*) obligarán únicamente a una cesión de datos restringida, esto es, limitada a determinadas categorías de renta, impuestos o sujetos. Por el contrario, aquellos instrumentos que contengan una cláusula mayor (*major information clause*) permitirán un intercambio amplio de información⁴⁸⁵, no limitada por estos condicionantes.

No obstante, es necesario apuntar que tales cláusulas en la práctica pueden aparecer mezcladas en los Convenios o Acuerdos firmados entre los diferentes Estados, permitiendo un intercambio amplio para determinadas categorías de renta, pero restringiendo la cesión de datos en el resto de supuestos⁴⁸⁶.

1.1. El intercambio de información tributaria restringido.

El intercambio restringido –*narrow*- de información tributaria es el tipo de intercambio más longevo –presente en la primera versión de 1963 del MCOCDE-⁴⁸⁷. La articulación de esta tipología de intercambio viene supeditada a la existencia de una cláusula menor de intercambio, de acuerdo a la cual sólo puede obligarse a intercambiar información con una Administración cuando dicho intercambio tenga por objetivo asegurar el

⁴⁸⁵ TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., pp. 80-82.

⁴⁸⁶ Es el caso por ejemplo del Convenio para evitar la Doble Imposición firmado entre España y Suiza y modificado por el Protocolo de 2007, que únicamente permite el intercambio de información para la aplicación de la normativa interna respecto de los impuestos comprendidos en el Convenio, esto es, el intercambio amplio, en los casos de las Entidades de Tenencia de Valores. Para el resto de casos el Convenio dispone un intercambio restringido, únicamente realizable en pos de aplicar las previsiones del Convenio.

⁴⁸⁷ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 94.

cumplimiento de la Convención, Tratado o Acuerdo dentro del que se enmarca⁴⁸⁸. En consecuencia, los datos que los Estados parte están obligados a intercambiar deben hacer referencia a los impuestos o personas comprendidas en el ámbito de aplicación – objetivo y subjetivo- del instrumento en cuestión. Así, estos datos únicamente podrán utilizarse en la aplicación de las disposiciones previstas por el instrumento en cuestión, en relación con dichos impuestos y respecto de tales personas. En otras palabras, un Estado sólo estaría obligado a ceder los datos fiscales en su poder cuando la realización del intercambio de información sirviese para alterar los derechos o privilegios de un contribuyente reconocidos en el Convenio o Tratado que habilita a dicho intercambio⁴⁸⁹.

No obstante, es cierto que como resultado del intercambio puede producirse una modificación de la aplicación de la ley doméstica; sin embargo éste no es el objetivo de este tipo de intercambio, cuya finalidad es la aplicación del propio Convenio en el que se enmarcan⁴⁹⁰. De este modo, aunque de forma estricta el intercambio de información no sirva únicamente para la aplicación del Convenio en cuestión, será igualmente obligatorio si queda acreditada su utilidad respecto de la correcta aplicación del mismo y, de manera colateral, de la normativa doméstica relativa a cualquier impuesto recogido en dicho Convenio.

Pueden diferenciarse, en consecuencia, dos niveles de intercambio de información restringido: un primer nivel que únicamente permite el intercambio para la aplicación de las previsiones presentes en el Convenio, y un segundo nivel que además permite el intercambio de información para la aplicación de la normativa doméstica acerca de los impuestos comprendidos en el Convenio –siempre que se aplique alguna de las previsiones contenidas en este último-. En cualquier caso, ambos niveles se encuentran restringidos por el ámbito personal, ya que, de no establecerse ninguna previsión al respecto, los Estados sólo podrán intercambiar información relativa a sus residentes y nacionales o a los residentes y nacionales del otro Estado contratante⁴⁹¹.

La operatividad del intercambio restringido se ve condicionada, por tanto, en un triple sentido. En primer lugar, en relación al tipo de información que puede intercambiarse – sólo aquella que previsiblemente será relevante para la aplicación del Convenio y los impuestos previstos en el mismo-. En segundo lugar, en relación a los usos que dicha información puede tener –únicamente para la aplicación del Convenio y de la normativa interna referida a los impuestos recogidos en el mismo-. En tercer lugar, en relación al ámbito subjetivo del intercambio, esto es, aquellas personas que tengan fijada su residencia bien en el Estado requirente o bien en el requerido.

De esta manera, a través de la utilización de este intercambio restringido sólo se cumplirían de forma parcial las funciones asociadas al intercambio de información. En

⁴⁸⁸ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 95. También TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., p. 79.

⁴⁸⁹ HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information...” op. cit., pp. 250- 251.

⁴⁹⁰ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 95.

⁴⁹¹ De acuerdo a la delimitación del ámbito objetivo del instrumento en cuestión, como la previsión del art. 1 del MCOCDE (2017).

primer lugar, al permitir únicamente la operatividad del intercambio para la aplicación de las normas contenidas en la Convención, el mismo no podría ser utilizado para la persecución del fraude y otras infracciones y delitos⁴⁹². Por otro lado, la función de la correcta determinación de las obligaciones tributarias, así como con la función de protección de los contribuyentes, únicamente podrían desarrollarse respecto de aquellas previsiones comprendidas en el ámbito de aplicación del Convenio o Tratado en cuestión. El intercambio restringido, en consecuencia, no permite garantizar la integridad de los sistemas fiscales domésticos, al excluir de su ámbito operativo los datos relativos a todas aquellas figuras tributarias no recogidas en el Convenio, así como a multitud de sujetos no comprendidos en el ámbito subjetivo del mismo.

En cualquier caso, es necesario subrayar este tipo de intercambio constituye una forma residual frente al intercambio amplio –estudiado en el siguiente epígrafe–, mucho más extendido en la normativa internacional vigente⁴⁹³. El desarrollo de la herramienta de intercambio durante los últimos años se ha centrado en conseguir un intercambio con un ámbito cada vez más amplio, suprimiendo los principales obstáculos a la realización de dicho intercambio. Ello se ha traducido en una presencia cada vez menor del intercambio restringido en el plano internacional, reconocido ya únicamente en instrumentos desfasados o Acuerdos no revisados por las partes.

1.2. El intercambio de información tributaria amplio.

El segundo tipo de intercambio de información tributaria atendiendo a su extensión es el intercambio amplio o extendido –*broad* o *extended*–. Algunos autores han sugerido que este tipo de intercambio hizo su aparición con la reforma del MCOCDE de 1977, en el que el art. 26 sufrió una importante modificación⁴⁹⁴. En este año se consagró la posibilidad de utilizar el intercambio de información para garantizar la aplicación del ordenamiento fiscal interno de los Estados parte del acuerdo. Este cambio fue motivado por la sustitución de la conjunción “y” –*and*– por “o” –*or*– en el apartado primero del artículo. Aunque el cambio pareciese mínimo, las interpretaciones dadas al mismo han tenido amplias consecuencias.

Así, la *minor clause* del MC de 1963 haría referencia al intercambio para aplicar el Convenio y la normativa interna de los Estados relativa a los impuestos comprendidos

⁴⁹² Hay que apuntar en este sentido no obstante que ciertos Convenios que recogen una cláusula de información restringida incluyen una previsión expresa para el intercambio de información en casos de fraude o infracción equivalente, como el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Suiza y modificado por el Protocolo de 2007.

⁴⁹³ El intercambio de información tributaria amplio ha sido el estándar acogido por la OCDE en sus MC desde 1977. Vid. MCOCDE, art. 26.1 (2017) o MTIEA (2002), art. 1. Lo mismo ocurre con el caso de la Convención *sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 4, o la Directiva 2011/16/ue, art. 1.

⁴⁹⁴ Así lo consideran URTZ, CH. “Exchange of information according to the EC Mutual Assistance Directive and Tax Treaties in Austria”, en *Tax Treaties and EC Law*, Ed. Kluwer, Londres, 1997, pp. 213 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M., “Tendencias actuales...”, op. cit., pp. 5-6, o TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., p. 81.

en el mismo⁴⁹⁵, de forma conjunta e indisoluble. Mientras tanto, la *major clause* del MC de 1977 se refiere a la posibilidad de intercambiar información para aplicar el Convenio o la normativa interna de los Estados relativa a los impuestos comprendidos en el mismo⁴⁹⁶, de forma que parece dar a entender que una y otra opciones pueden tener lugar por separado. No se requeriría por tanto aquí una necesaria aplicación del Convenio para poder activar el mecanismo de intercambio, bastando la intención del Estado de aplicar su normativa interna⁴⁹⁷. De este modo, a través de la introducción de la *major clause*, el intercambio de información deja de ser únicamente un mecanismo para evitar la doble imposición, pasando a ser una herramienta al servicio de los intereses de los Estados⁴⁹⁸.

Además, en esta modificación del MCOCDE se eliminó la restricción referente a la residencia de las personas cuya información es objeto de intercambio, eliminando el límite impuesto por el art. 1 y ampliando el ámbito subjetivo del art. 26⁴⁹⁹. Esta ampliación puede ser considerada como un indicio más acerca de la intención de la OCDE de dar el salto desde una cláusula menor a una cláusula mayor de intercambio de información, ampliando, también por esta vía, su operatividad.

Quizás sea discutible que el mínimo cambio operado entre los Modelos de 1963 y 1977 suponga el paso de una *minor* a una *major clause*. En cualquier caso, considero que este debate puede ser superado en el estado actual de la cuestión y tras la modificación operada en el MCOCDE en el año 2000. En este año 2000, la OCDE publicó una nueva reforma de su MC que revisaba, entre otros, el art. 26. En esta reforma, se eliminó la necesaria relación entre la información a intercambiar y los impuestos reconocidos en el Convenio.

De este modo, el intercambio era obligatorio cuando la información en cuestión pudiese ser de utilidad para la aplicación de impuestos de *cualquier tipo* reconocidos por la normativa interna de uno de los Estados parte o sus subdivisiones territoriales. Además, y para que no quedase ninguna duda, el propio artículo disponía que los límites del art. 2 del propio Modelo de Convenio –impuestos cubiertos– no le eran aplicables⁵⁰⁰. Si las versiones anteriores del MC podían dejar algún espacio para la interpretación acerca de

⁴⁹⁵ art. 26.1 del MCOCDE 1963.

⁴⁹⁶ MCOCDE, art. 26.1 (1977).

⁴⁹⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 85. Este autor apunta también al cambio operado en los Comentarios al MCOCDE, que en 1963 establecían (para. 5): “la comunicación de información no es obligatoria cuando la ley fiscal interna no está afectada por el convenio o cuando sea contraria al mismo”. Esta expresión, claramente orientada al intercambio restringido de información fue eliminada en los Comentarios de la versión del MCOCDE de 1977, alejándose así de dicho intercambio restringido (ibíd., p. 87).

⁴⁹⁸ VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Ed. Kluwer, Londres, 1997, Artículo 26, p. 19.

⁴⁹⁹ CANNAS, F., “The Historical Development...”, op. cit., p. 21.

⁵⁰⁰ MCOCDE, art. 26.1 (2000). Esta reforma guarda una estrecha relación con el proyecto de la OCDE sobre Competencia Fiscal Perniciosa iniciado en 1998 (OECD, *Harmful Tax Competition...*, op. cit.) en el cual se apuntaba hacia el intercambio de información como una de las soluciones a este problema. La modificación del art. 26.1 en el año 2000 por tanto se incardina en los esfuerzos realizados por la OCDE para desarrollar el intercambio de información en su lucha contra dicha Competencia.

la existencia de una cláusula de intercambio mayor o menor, desde la publicación de la versión del año 2000 no existe el más mínimo atisbo de duda.

Estos dos ejemplos de *major clause* –discutible el primero, pero no el segundo– consagran la esencia del intercambio amplio de información tributaria. Ambas cláusulas declaran obligatorio el intercambio de información cuando éste pueda resultar de utilidad para la aplicación de normativa fiscal interna de los Estados parte, sin tener en cuenta la aplicación del Convenio que lo articula⁵⁰¹. No obstante, las diferencias entre una y otra son significativas. Así, del análisis de una y otra puede extraerse la conclusión de que existen, al menos, dos tipos de *major clause*:

Un primer tipo, o cláusula de primer grado, sería aquella que obliga al intercambio de información cuando el mismo es útil para la aplicación de la normativa interna de un Estado respecto de los impuestos amparados por el Convenio –independientemente de la posibilidad de aplicar dicho Convenio -. Un ejemplo de esta cláusula es el contenido en el MTIEA, cuyo primer artículo dispone:

“Las autoridades competentes de las Partes contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de la información que previsiblemente pueda resultar de interés para la administración y la aplicación de su Derecho interno relativa a los impuestos a que se refiere el presente Acuerdo”.

Prácticamente la misma redacción puede encontrarse en el art.4 de la Convención Multilateral, que al postular la obligación de intercambiar información por las partes señala:

“Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta sección, que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención”.

En ambos casos, y como los Comentarios a una y otra disposición reconocen, el intercambio tiene como objeto la cesión de aquellos datos que puedan resultar pertinentes en la aplicación de la normativa interna de los Estados parte, si bien únicamente con respecto a los impuestos comprendidos en el ámbito objetivo de ambos instrumentos⁵⁰². De este modo, la información solicitada o suministrada debe resultar relevante a los efectos de aplicar la normativa relativa a alguna de las figuras tributarias que los propios instrumentos señalan. Para ello, es necesario analizar el ámbito objetivo de uno y otro, esto es, el catálogo de impuestos que recogen.

El ámbito objetivo del MTIEA viene recogido en su art. 3, el cual, además, presenta notables diferencias entre la versión multilateral y bilateral del mismo. En el caso de la versión multilateral, el Modelo establece cuatro categorías de impuestos de acuerdo a

⁵⁰¹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 11.

⁵⁰² CMITEA (2015), para. 15 y *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 49.

los cuales los Estados parte deben intercambiar información. Dichas categorías son: impuestos sobre la renta o beneficios, impuestos sobre el patrimonio, el Impuesto sobre el patrimonio neto o impuestos sobre sucesiones y donaciones⁵⁰³. Además, el apartado segundo permite a los Estados ampliar el ámbito objetivo del TIEA, acordando el intercambio de información respecto de impuestos indirectos⁵⁰⁴. No obstante, los Comentarios también permiten la restricción de este ámbito, autorizando a un Estado a omitir cualquiera –o todas- de las categorías comprendidas en el artículo 3, decidiendo no obtener información de la misma vía intercambio. En cualquier caso, que un Estado omita una de esas categorías no supone que éste pueda dejar de responder a los requerimientos hechos por la otra parte contratante sobre la misma⁵⁰⁵.

Por su parte, la versión bilateral no establece –ni restringe- ningún impuesto en concreto sobre el que intercambiar información⁵⁰⁶. De este modo, deja libertad a los Estados para que determinen qué información estarán obligados a intercambiar y en relación a qué impuestos cada una de las partes⁵⁰⁷. El ámbito objetivo de los Acuerdos celebrados tomando como referencia el MTIEA, en consecuencia, debe ser establecido caso por caso, y en base a las estipulaciones realizadas por los Estados parte.

Por último, tanto una como otra versión incluyen una cláusula conforme a la cual el Acuerdo se hace extensivo de forma automática a todos aquellos impuestos que se aprueben con posterioridad a la celebración del mismo y tengan naturaleza *idéntica* a los ya contemplados⁵⁰⁸. Además, respecto a los impuestos aprobados con posterioridad a la celebración del acuerdo y naturaleza *análoga* a los comprendidos en la lista, las Autoridades competentes de ambos Estados podrán acordar su inclusión. También establece este artículo que de mutuo acuerdo ambas partes podrán acordar la ampliación o modificación de esta lista y que deberán notificarse entre sí cualquier modificación sustancial en los impuestos comprendidos o las técnicas domésticas para recabar información⁵⁰⁹.

De este modo, el Modelo deja un amplio margen de maniobra a los Estados a la hora de configurar el ámbito objetivo del Acuerdo que celebren entre ellos, obligándose a intercambiar información únicamente respecto de aquellas figuras impositivas que ellos mismos consideren. Además, el artículo 2 del Modelo sanciona una cláusula de

⁵⁰³ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 3.1 (Versión multilateral).

⁵⁰⁴ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 3.2 (Versión multilateral).

⁵⁰⁵ CMTIEA (2002), art. 1, para 9.

⁵⁰⁶ En este punto los Comentarios al art. 3 establecen que el mismo comprenderá, como mínimo, las categorías detalladas en la versión multilateral del mismo, a menos que las partes acuerden prescindir de alguna de ellas, lo que en la práctica deja una total libertad de elección a los Estados contratantes. Vid. CMTIEA (2002), art. 3 para. 9.

⁵⁰⁷ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 3.1 (Versión bilateral). En este caso el artículo declara explícitamente: “Los impuestos a los que se aplica el presente acuerdo son los siguientes”, para posteriormente diferenciar entre Estado A y Estado B.

⁵⁰⁸ CMTIEA (2002), art. 3 para. 11.

⁵⁰⁹ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 3.2 (Versión bilateral) y 3.3 (Versión multilateral). La única diferencia entre ambos artículos es que la versión bilateral se refiere a la fecha posterior a la de la firma del Acuerdo y la multilateral se refiere a la fecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho Acuerdo. Vid. CMTIEA (2002), art. 3 para. 12.

“limitación de jurisdicción” que establece una suerte de ámbito territorial del Acuerdo. Así, declara que una Autoridad no está obligada al intercambio de información cuando la misma no estuviese en poder de su Administración ni se encontrase bajo control de personas situadas en su jurisdicción⁵¹⁰. Este límite, que según el Manual de la OCDE se encuentra implícito en el art. 26 MCOCDE y de forma explícita en el Modelo⁵¹¹ garantiza que los Estados no tengan que llevar a cabo acciones “más allá de sus fronteras” para dar cumplimiento a las obligaciones contraídas por el Acuerdo.

Por su parte, la Convención Multilateral delimita su ámbito objetivo de aplicación en el art. 2, que se ve completado con los Comentarios al mismo. Dichos Comentarios estipulan que el ámbito objetivo de la misma se extiende sobre todas las prestaciones dinerarias obligatorias que deban pagarse al Gobierno (ya sea central o de cualquier subdivisión territorial). Así, y como los Comentarios al art. 4 –relativo al intercambio de información en general- de dicha Convención reconocen, el ámbito de la Convención Multilateral es amplio, de manera que los Estados parte puedan prestarse asistencia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional en la mayor extensión posible⁵¹².

No obstante, tanto el art. 2.1 b) como los propios Comentarios aclaran que quedan fuera del potencial elenco de figuras tributarias cubiertas tanto los derechos de aduana como aranceles que puedan percibir los Estados⁵¹³. Ello se debe a que la cooperación respecto de estos últimos se rige por su propia normativa, la Convención Internacional sobre Asistencia Administrativa Mutua para la prevención, investigación y represión de las infracciones sobre derechos de aduanas⁵¹⁴.

La Convención Multilateral precisa en una lista cuáles son las figuras impositivas comprendidas en su ámbito de aplicación, declarando en su artículo 2.1 a) que la misma es aplicable a los impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias del capital, los cuales son exigibles de forma separada a los impuestos sobre la renta o utilidades, e impuestos sobre el patrimonio neto⁵¹⁵. En este sentido, y para concretar qué figuras impositivas quedan comprendidas en el ámbito de este artículo, la Convención incorpora un Anexo (Anexo A) en el que se detallan los impuestos por categorías de cada uno de los Estados parte. Este Anexo por tanto refleja aquellos tributos sobre los que los Estados esperan recibir información y están dispuestos a prestar su colaboración con otras jurisdicciones firmantes⁵¹⁶.

⁵¹⁰ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 2.

⁵¹¹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 11.

⁵¹² *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 50.

⁵¹³ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 25. SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens...”, op. cit., p. 1060.

⁵¹⁴ International Convention on Mutual Administrative Assistance for the Prevention, Investigation and Repression of Customs Offences, Nairobi, 9 de Junio de 1977.

⁵¹⁵ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 2.1 a).

⁵¹⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafos 33-35. Ver el Anexo A a la Convención en el siguiente link: <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168066660b> (Última fecha de consulta 14/10/2018).

La Convención Multilateral también es aplicable, conforme a su artículo 2.1 b), a impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; así contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público⁵¹⁷. Además puede aplicarse a impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de un Estado Parte, y en particular a:

- “- impuestos a la propiedad, herencias o donaciones;
- impuestos sobre bienes inmuebles;
- impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor añadido o el impuesto a las ventas;
- impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos;
- impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor;
- impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor; cualquier otro impuesto;
- impuestos en categorías distintas a las referidas en el numeral anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte”⁵¹⁸.

Para comprender la distinción que se realiza entre las figuras impositivas comprendidas en el art. 2.1 a) y 2.1 b) es necesario analizar el régimen de reservas de la propia Convención. Este régimen se encuentra recogido en el artículo 30 de la misma, y prevé la posibilidad de formular diversas reservas a las diferentes formas de asistencia comprendidas en ella. Establecer una reserva supone que un Estado ni prestará su colaboración ni la recibirá por parte de otro en relación a aquellas categorías de impuestos sobre las que pese dicha reserva. Estas reservas además pueden realizarse en cualquier momento, ya sea en la firma, en la ratificación, aprobación, aceptación o en cualquier momento posterior⁵¹⁹.

En lo que atañe al intercambio de información, el art. 30.1 a) de la Convención Multilateral establece la posibilidad de que cualquier Estado parte deniegue el intercambio con respecto a cualquiera de los impuestos comprendidos en el artículo 2.1 b), siempre que dentro de las categorías del mismo no se hubiese establecido un impuesto nacional. Esta disposición se traduce en que un Estado no puede formular una reserva respecto de aquellos impuestos comprendidos en el art. 2.1 a). En consecuencia, la Convención establece dos niveles diferentes con respecto a los impuestos comprendidos en su ámbito objetivo. Un primer nivel engloba a los impuestos

⁵¹⁷ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 26.

⁵¹⁸ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 2.1 b).

⁵¹⁹ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 30.1.

reconocidos en el art. 2.1 a) y a aquellos impuestos nacionales de entre las categorías del art. 2.1 b), sobre los cuales se intercambiará información obligatoriamente y sin que quepa la reserva. Un segundo nivel, por su parte, comprende al resto de impuestos existentes en cualquier ordenamiento, recogidos en el artículo 2.1 b) y sobre los que los Estados pueden decidir prestar y recibir asistencia o no.

La Convención Multilateral incluye también una cláusula similar a la comprendida en el Modelo de TIEA, conforme a la cual los nuevos impuestos promulgados por los Estados parte y que posean idéntica naturaleza a los comprendidos por la Convención pasan automáticamente a formar parte de su ámbito objetivo⁵²⁰. Además, establece la obligación de notificar a uno de los depositarios del tratado –el secretario general del Consejo de Europa o de la OCDE- cualquier modificación que se produzca en su ordenamiento interno respecto de estos impuestos comprendidos⁵²¹.

El artículo 2 de la Convención por tanto diseña un marco omnicompreensivo, en el que prácticamente cualquier tipo de impuesto o figura impositiva –excepto aranceles- puede ser objeto de intercambio. Este ambicioso ámbito objetivo, no obstante, puede ser reducido por los Estados parte hasta cierto punto mediante la introducción de reservas. Se establecen de este modo dos niveles, uno con aquellos impuestos sobre los que deberá intercambiarse información de forma incondicional y otro con aquellos impuestos que pueden o no ser objeto de intercambio en función de las reservas establecidas por los Estados. Ello es lógico en un tratado con una vocación tan plural, elaborado para dar cobertura a numerosas jurisdicciones muy diferentes entre sí. De este modo las mismas deben contar con una vía de escape a las obligaciones que no quieran, o quizás no puedan –pues manejar tal volumen de información no es sencillo- cumplir.

En cualquier caso, este artículo debe ponerse en conexión con el artículo 4, que establece que el intercambio tiene como fin la aplicación de la ley interna de los Estados “con respecto a los impuestos comprendidos en la Convención⁵²²”. De este modo, los Estados sólo podrán intercambiar información relativa a aquellos impuestos incluidos en el art. 2 y sobre los que no hayan efectuado las reservas potestativas que permite el art. 30.

Un segundo tipo, o cláusula “amplísima” de intercambio de información, sería aquella que obliga al intercambio de información cuando éste es útil para la aplicación de *cualquier* impuesto reconocido en el ordenamiento doméstico de uno u otro Estado contratante –o de sus subdivisiones territoriales-. Así, el hecho de que el impuesto al que se refiere la información a intercambiar no esté reconocido en el Convenio en

⁵²⁰ Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, art. 2.4. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 37.

⁵²¹ Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, art. 2.3. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, parágrafo 36.

⁵²² Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, art. 4. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, párrafos 49-50.

cuestión, es del todo irrelevante para la activación del mecanismo de intercambio. Esta segunda tipología ha sido la que, de facto, ha venido imponiéndose en los últimos tiempos, dentro de la tendencia a ampliar lo máximo posible el protagonismo y la operatividad del intercambio de información⁵²³.

Es el caso del art. 26 MCOCDE, que contiene la cláusula de intercambio de información más amplia de todo el panorama internacional, no limitada en ningún modo por el ámbito objetivo o subjetivo del Modelo:

“Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales”.

El art. 26 del Modelo habilita así el intercambio de impuestos “de todo tipo y condición”, entendidos tales de acuerdo al Glosario de términos fiscales de la OCDE como cualquier “pago obligatorio y no mutuo realizado al gobierno”⁵²⁴. De este modo, un Estado puede requerir a otro aquella información relativa a impuestos que quedan fuera del ámbito objetivo señalado en el art. 2 del propio Modelo de Convenio –renta y capital–, como por ejemplo impuestos aduaneros o sobre sucesiones y donaciones. Asimismo, pueden solicitarse intercambios de información en relación a aquellas figuras impositivas relativas a subdivisiones territoriales de un Estado, tales como estados federales, regiones, provincias, municipios, etc.⁵²⁵.

De este modo, el art. 26 MCOCDE contiene *prima facie* una cláusula “omnicomprensiva”, que permite el intercambio de información tributaria en su máxima extensión y referido a cualquier figura impositiva creada por uno de los Estados parte⁵²⁶. No obstante, los Comentarios reconocen la posibilidad de limitar este amplio ámbito objetivo, lo que puede ocurrir cuando un Estado no esté en posición de intercambiar o utilizar la información relativa a impuestos no cubiertos por el CDI en cuestión.

Ello en mi opinión puede ocurrir por dos razones: bien por una motivación de índole práctica, al no contar la Administración del Estado en cuestión con los recursos suficientes para articular un intercambio con un ámbito objetivo tan amplio, o bien por limitaciones existentes en su ordenamiento interno que impidan realizar dicho

⁵²³ Buena muestra de ello es su incorporación a la normativa de la UE en la materia, v. gr. la Directiva 2011/16/ue en su artículo 2.

⁵²⁴ Vid. OECD, *Glossary of tax terms*, “tax”. La traducción es mía. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>, última fecha de consulta 12/10/2018. En este sentido, DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and its requirements: In search for an efficient but balanced procedure”, en *Intertax*, Volume 44, Issue 4, Kluwer Law Online, 2016, p. 299.

⁵²⁵ LANG, M., “Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model?” en *Tax Treaty Monitor (Bulletin)*, IBFD, Ámsterdam, Junio 2005, p. 217, apunta que estos impuestos ya se encuentran cubiertos por el ámbito diseñado por el art. 2 MCOCDE, por lo que la posibilidad de intercambiar información relativa a los mismos quedaría fuera de toda disputa.

⁵²⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, op. cit., pp. 9 y 11.

intercambio en relación a tributos no recogidos explícitamente en el Convenio. En estos casos los CMCOODE permiten restringir el ámbito objetivo diseñado por el artículo 26.1, dejando sin efecto la última frase de dicho artículo y limitando el intercambio únicamente en relación a los impuestos recogidos en el art. 2 del propio Convenio⁵²⁷.

De un modo algo diferente, pero con el mismo resultado, la DCA incluye una cláusula de intercambio “amplísimo”, contenida en sus dos primeros artículos. Así, el art. 1 de la DCA dicta:

“La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”.

A simple vista, parece que la DCA adopta un sistema igual al previsto por el art. 1 MTIEA y al art. 4 Convención Multilateral, delineando su cláusula de intercambio de información en relación a un listado de impuestos comprendidos. No obstante, el art. 2 DCA diseña un ámbito objetivo de amplio espectro, afirmando: *“La presente Directiva se aplicará a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre”.*

De este modo, la Directiva 2011/16 fija un ámbito objetivo alineado con las previsiones contenidas en el art. 26 MCOCDE y en la Convención de Asistencia Administrativa Mutua, diseñando un ámbito de aplicación de amplio espectro. De acuerdo al art. 1.1, los EEMM deben intercambiar información para la aplicación de su normativa nacional que guarde relación con los impuestos comprendidos en el art. 2 de la propia Directiva. Aunque a primera vista podría parecer que este artículo restringe el ámbito de aplicación de la norma, lo cierto es que el artículo 2.1 dispone la aplicación de la DCA a todos los impuestos por un EM o sus subdivisiones territoriales⁵²⁸. Así, este art. 2.1 diseña un ámbito prácticamente omnicompreensivo, que da cabida a la práctica totalidad de figuras impositivas perceptibles por un Estado.

No obstante, el art. 2 realiza algunas excepciones con respecto a los impuestos cubiertos por la Directiva. En primer lugar, el art. 2.2 deja fuera de su ámbito de aplicación a aquellos impuestos que ya cuenten con una normativa específica relativa a la cooperación administrativa e intercambio de información. Así, la Directiva 2011/16 no se aplica al IVA⁵²⁹ ni a los impuestos especiales que cumplan este requisito. Asimismo,

⁵²⁷ CMCOODE (2017), art. 26, para. 10.

⁵²⁸ En el caso de España deberían entenderse aquellas subdivisiones con competencias tributarias, Comunidades Autónomas y Entes Locales, así como aquellos impuestos percibidos en su nombre. Vid. GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El intercambio de información internacional...”, op. cit., p. 6.

⁵²⁹ En materia de IVA la norma que regula la cooperación entre Administraciones es el Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, recientemente modificado por el Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre de 2018, por el que se modifican los

el art. 2.2 sitúa fuera del ámbito de aplicación de la Directiva a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social ya sean percibidas por el Estado o por una subdivisión territorial del mismo.

En segundo lugar, el art. 2.3 excluye del ámbito de aplicación de la misma a exacciones que no tienen la naturaleza de impuestos; en concreto dicho artículo dispone que la Directiva no es de aplicación a:

“a) tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas;

b) derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos”.

A este respecto, se ha suscitado el debate acerca del alcance concreto de la excepción contenida en el art. 2.3. Por un lado, y en base al principio de máxima eficacia del intercambio de información, podría interpretarse que los ejemplos plasmados en el art. 2.3 de la DCA constituyen un listado de “números clausus”, quedando incluidos en el ámbito objetivo de la Directiva aquellas tasas que no correspondan a la expedición de certificados y documentos por parte de las autoridades públicas y aquellos derechos de carácter contractual no derivados de la prestación de un servicio público.

Por otro lado, podría interpretarse que la DCA excluye de su ámbito a todas aquellos tributos que tengan la calificación de tasa, así como todos los derechos de carácter contractual independientemente de su origen. En mi opinión los supuestos enunciados en el artículo tienen un carácter meramente ejemplificativo, y deben situarse fuera del ámbito de aplicación de la DCA todas las tasas y todos los derechos de carácter contractual a favor de la Administración, por lo que la Directiva resultaría de aplicación únicamente respecto de los impuestos como tales⁵³⁰.

La opción escogida por el legislador europeo es por tanto la de la fijación de una lista negativa (*negative list approach*): “todos, excepto”. Ello a juicio de algunos autores aporta una mayor claridad a la hora de delimitar el ámbito objetivo de la norma, resultando preferible a los sistemas de listas positivas y definiciones que explicitan las figuras tributarias comprendidas en su marco de aplicación⁵³¹. En el caso de la DCA, todo tributo no incluido en la lista de excepciones formará parte del ámbito de aplicación de la norma, por lo que resulta innecesario elaborar una lista de definiciones acerca de cada uno de los impuestos comprendidos⁵³².

Reglamentos (UE) n. 904/2010 y (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

⁵³⁰ Vid., a este respecto MACHANCOS GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva ...”, op. cit., pp. 242-243.

⁵³¹ VASCEGA, M., y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border...”, op. cit., pp. 151-152; también MARTÍNEZ GINER, L. A., “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la Fiscalidad: Aspectos novedosos”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, p. 77.

⁵³² MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 5.

Es destacable, por último, que el art. 1.1 DCA establece aquellas normas para el intercambio de “información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”. Ambos conceptos, administración y ejecución de las leyes nacionales, van más allá de la mera cuantificación de la deuda tributaria⁵³³. Así, esta cooperación puede efectuarse, por ejemplo, con el objetivo de realizar la liquidación, la comprobación del cumplimiento de obligaciones formales o materiales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones de terceros, o la realización de comprobaciones⁵³⁴.

Como apunté con anterioridad, la extensión del intercambio de información que articula un instrumento en concreto no atiende únicamente a la delimitación de la información que puede ser intercambiada. Al contrario, este intercambio también puede verse condicionado por el elenco de personas en relación a las que, de acuerdo a lo establecido por dicho instrumento, puede intercambiarse información. De esta manera, a la hora de proceder a realizar un intercambio de información, las Administraciones tributarias de los Estados deben atender al ámbito subjetivo fijado por la norma.

En este sentido, el art. 26.1 MCOCDE *in fine*⁵³⁵, declara que el intercambio que establece este precepto no se ve limitado por las previsiones de los arts. 1 y 2 (ámbito objetivo y subjetivo) del Modelo. Asimismo, el párrafo 7 de los CMTIEA (2015) dispone que: “*la obligación que tiene la Parte requerida de facilitar información no está condicionada por la residencia o la nacionalidad de la persona a la que se refiere dicha información ni por la residencia o la nacionalidad de la persona bajo cuyo control o en cuya posesión se halla la información solicitada*”.

A tenor de esta cláusula, las Administraciones de los Estados parte de un CDI basado en el MCOCDE pueden realizar intercambios de información relativa a sus residentes, pero también respecto de aquellas personas o entidades de las que dispongan datos relevantes a efectos fiscales, incluso cuando éstas residan en terceros Estados⁵³⁶. Esta previsión, del mismo modo que respecto al ámbito objetivo, pretende ampliar todo lo posible la operatividad del intercambio de información articulado por el MCOCDE.

Así, la nacionalidad o residencia de un determinado sujeto dejaría de ser, al objeto de un intercambio auspiciado por el art. 26 MCOCDE, un impedimento para que dicho intercambio efectivamente tenga lugar. Además, y tal y como comenté en el epígrafe inmediatamente anterior, los Comentarios reconocen la posibilidad de restringir el ámbito objetivo plasmado en el art. 26.1. No obstante dicha precisión únicamente se refiere al ámbito objetivo, esto es, los impuestos en relación a los cuales puede limitarse el intercambio de información. Por el contrario, y respecto del ámbito subjetivo, dichos Comentarios no reconocen la posibilidad de limitar el intercambio a un grupo o

⁵³³ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 4.

⁵³⁴ HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 90.

⁵³⁵ En las distintas versiones del MCOCDE desde 1977.

⁵³⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 11. Vid., en este sentido DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of information. An analysis...”, op. cit., p. 298.

categoría de personas, por lo que según el criterio de la OCDE debe entenderse que no existen razones para restringir el intercambio de información por razón del sujeto afectado⁵³⁷.

El Modelo sin embargo no contiene previsión alguna acerca de la residencia o nacionalidad de aquellos sujetos a los que se requiera la información en el plano interno y como consecuencia de un procedimiento de intercambio. Estos sujetos, como es natural, pueden no ser los titulares de la información requerida, pero estar en posesión de la misma debido a sus relaciones económicas con los mismos. En estos casos, es el derecho interno el que marca los límites relativos a los sujetos que pueden ser requeridos para aportar información en el ámbito doméstico, pudiendo restringir la posibilidad de solicitar información a sujetos no residentes en el territorio del Estado. En cualquier caso, el Foro Global apuesta porque en estos casos la residencia tampoco suponga un impedimento, y al igual que en el intercambio, la posibilidad de obtener la información requerida en el plano interno no venga limitada por la residencia del sujeto que la posea⁵³⁸.

En el caso del otro gran instrumento de la OCDE, el MTIEA, sin embargo, el ámbito subjetivo no se encuentra reflejado en su articulado. De este modo, ningún artículo hace referencia a las personas cuyos datos son susceptibles de intercambio de conformidad con el Modelo o Acuerdo en cuestión. Para delimitar el ámbito subjetivo de este Modelo es necesario recurrir a la —controvertida— vía de los Comentarios. Así, el parágrafo 7 de dichos comentarios establece que el intercambio de información no está limitado por la nacionalidad o la residencia de las personas a las que se refiere o los titulares de dicha información, un estándar igual al del art. 26 MCOCDE⁵³⁹. En consecuencia, las autoridades fiscales de los Estados requeridos tienen la obligación de aportar aquella información no sólo relativa a residentes o nacionales de su jurisdicción, sino también aquella información que tenga en su poder o pueda obtener en su territorio y que haga referencia a cualquier otra persona⁵⁴⁰.

Esta ausencia resulta sorprendente, pues no tiene su reflejo en ninguno de los demás instrumentos analizados, los cuales fijan de manera inequívoca su ámbito de aplicación subjetivo.

Así lo hace el art. 1.3 Convención Multilateral, que establece: “*Las Partes proporcionarán asistencia administrativa, ya sea si la persona afectada es residente o nacional de una Parte o de cualquier otro Estado*”⁵⁴¹. Todas estas previsiones suprimen de facto la restricción al intercambio de información por razón del sujeto sobre el que solicita información o del que debe obtenerse la información, eliminando posibles

⁵³⁷ CMCOCDE (2017), art. 26, para. 10.

⁵³⁸ Vid., en este sentido, DEBELVA, F., y DIEPVENS, N., “Exchange of information. An analysis...”, op. cit., p. 298. También TRAVERSA, E., y CANNAS, F., “Exchange of information...”, op. cit., p. 148.

⁵³⁹ CMTIEA (2002), art. 2, para. 7. Esta misma conclusión puede extraerse acudiendo al Manual de la OCDE; OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 11.

⁵⁴⁰ ÖNER, C., “A different approach to the Agreement...”, op. cit., p. 489.

⁵⁴¹ Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, art. 1.3.

trabas a la cesión de datos fiscales. De esta manera, el tratado incorpora una regla igual a la del art. 26 MCOCDE, de tal suerte que permite el intercambio de información con independencia de que la misma haga referencia a sus nacionales o residentes.

De este modo, el vínculo a la hora de requerir o suministrar información a otro Estado bajo el paraguas de la Convención de Estrasburgo es la condición de sujeto pasivo u obligado tributario de la persona afectada por el intercambio. En consecuencia, una persona no puede impedir que el Estado en el que es considerada sujeto pasivo u obligado tributario realice un requerimiento de información basándose en que ni es residente ni nacional de dicho Estado⁵⁴².

Finalmente, la DCA no señala explícitamente en su articulado aquellas personas respecto de las cuales puede intercambiarse información. En consecuencia es necesario acudir a la definición de “persona” reflejada en el art. 3.11, la cual diseña un marco omnicomprendivo que incluye a personas físicas y jurídicas, pero también a un amplio abanico de sujetos, independientemente de su naturaleza y forma, sometida a los impuestos contenidos en la Directiva. El art. 3.11 cita aquí a asociaciones de personas sin personalidad jurídica, pero a las cuales la legislación doméstica reconozca capacidad de realizar actos jurídicos, así como a cualquier otra estructura jurídica, aun cuando no tenga personalidad jurídica, siempre que posea o administre activos que generan rentas comprendidas en el ámbito objetivo de la DCA.

En definitiva, todo ente con capacidad de ser sujeto pasivo queda comprendido en el ámbito subjetivo de la norma⁵⁴³. Consecuentemente, y atendiendo al principio de máxima eficacia del intercambio de información, el intercambio amparado por esta Directiva podrá efectuarse con independencia de la nacionalidad o residencia de dichas personas –en el sentido amplio de la Directiva–.

Como es evidente, la previsión de un ámbito de aplicación lo más amplio posible redundará en un mejor resultado a la hora de cumplir satisfactoriamente con la función de determinación de aquellas obligaciones tributarias que corresponden a los sujetos que realizan actividades transfronterizas. De este modo, cuanto mayor sea el elenco de datos que las Administraciones están habilitadas a solicitar, comunicar o recibir, más posibilidades tendrán dichas Administraciones de aplicar correctamente el ordenamiento doméstico, garantizando en mayor medida la integridad de su sistema tributario.

Este mismo razonamiento es aplicable a la función relativa a la persecución de infracciones y delitos a través del intercambio internacional de información tributaria. De esta manera, la ampliación de las categorías de datos que las Autoridades implicadas en el intercambio pueden requerir y comunicar permite una mejor conducción de las investigaciones. Estas Autoridades están habilitadas, de este modo, a solicitar prácticamente cualquier dato concreto relevante para la investigación en curso,

⁵⁴² *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, párrafos, 19-21.

⁵⁴³ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 7. También VASCEGA, M., y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border...”, op. cit., p.152.

pudiendo recabar un material probatorio más exhaustivo y fiable, lo que aumenta considerablemente sus posibilidades de éxito.

Sin embargo, la ampliación del ámbito objetivo y subjetivo de estos instrumentos, hasta diseñar un intercambio omnicompreensivo, implica que el elenco de sujetos que potencialmente pueden verse afectados por este intercambio se extienda sobremanera. Ello como es evidente aumenta las posibilidades de que los derechos fundamentales de un gran número de obligados tributarios, tales como el derecho a la intimidad, o la protección de datos de carácter personal, se vean afectados por el uso de esta herramienta. En consecuencia, la función de protección de los obligados tributarios podría verse comprometida, traduciéndose esta ampliación de datos a intercambiar en una injerencia masiva en los citados derechos.

2. Modalidades de intercambio internacional de información tributaria.

Como ha sido apuntado con anterioridad, el intercambio internacional de información tributaria es una herramienta poliédrica, que puede manifestarse a través de distintas modalidades. En otras palabras, a la hora de suministrar y recibir información las Administraciones tributarias no cuentan con un único mecanismo de intercambio, sino que pueden llevar a cabo esta tarea de formas diversas. Estas modalidades, por tanto, permiten la comunicación de determinados datos de maneras diferentes, y en atención a la coyuntura de cada caso, investigación en curso etc. Las mismas, como es evidente, presentan diversas fortalezas y debilidades, siendo más aconsejable su utilización en presencia de determinadas circunstancias. Las siguientes páginas, en consecuencia, estarán dedicadas al estudio de las diferentes modalidades de intercambio reconocidas por los principales instrumentos que articulan el intercambio de información, así como su idoneidad para cumplir satisfactoriamente con las funciones previstas para esta herramienta.

2.1. El intercambio de información previo requerimiento.

Como ha sido puesto de manifiesto con anterioridad, el así llamado “viejo estándar” de intercambio de información tributaria ha sido construido tomando como referencia la modalidad de intercambio de información previo requerimiento o rogado (*on request*). Ello es así porque tradicionalmente esta modalidad ha sido la más utilizada por los Estados⁵⁴⁴, y durante algún tiempo la única recogida en los instrumentos que dan cobertura al intercambio de información.

⁵⁴⁴ Pese a la aparición y desarrollo de nuevas modalidades de intercambio de información, el intercambio previo requerimiento no ha perdido su vigencia e importancia. Así, el Informe de la Comisión Europea acerca de la implementación y eficacia de la DCA afirmaba que en el período comprendido entre 2013 y 2017 se llevaron a cabo 35.000 solicitudes de información entre Estados Miembros. Vid. *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative*

Esta modalidad de intercambio tiene lugar en aquella situación en la que la Autoridad competente de un Estado solicita una información en particular a la Autoridad competente de otra parte contratante⁵⁴⁵. Dicha solicitud, en consecuencia, parte de la premisa de que el Estado requerido será capaz de responder positivamente al requerimiento, suministrando la información solicitada⁵⁴⁶. Una vez recibida dicha solicitud, el Estado requerido tiene la obligación de obtener –si no se encontraban ya en su poder– los datos solicitados y suministrarlos al Estado requirente, respondiendo así a su petición de información fiscal.

A) El tratamiento normativo del intercambio previo requerimiento.

El intercambio previo requerimiento constituye la modalidad básica para la cesión de datos entre Administraciones tributarias, y en consecuencia su reconocimiento es una constante en los instrumentos analizados. El art. 26 MCOCDE, no obstante, no recoge de manera explícita esta modalidad, sino que es necesario acudir a los Comentarios para encontrar una referencia a la misma. Estos Comentarios afirman que: *“La regla enunciada en el apartado 1 permite proceder a un intercambio de información de tres maneras distintas: a) previa petición para un caso concreto, obviamente se habrán agotado las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado (...)”*⁵⁴⁷.

Esta escueta referencia al intercambio de información rogado en el MCOCDE contrasta con la exhaustiva regulación de esta modalidad contenida en el MTIEA. Ello no resulta sorprendente si se tiene en cuenta que el Modelo original, publicado en 2002, únicamente reconocía esta modalidad de intercambio de información⁵⁴⁸. El Modelo dedica por entero el artículo quinto al intercambio de información previo requerimiento, estableciendo en su apartado 1 que *“La autoridad competente de la Parte requerida proporcionará, previo requerimiento, información para los fines previstos en el artículo 1. Dicha información se intercambiará independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la Parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa Parte requerida”*.

No obstante lo anterior, las previsiones de los Modelos de la OCDE deben ser complementadas con las reglas contenidas en el Manual elaborado por esta

cooperation in the field of direct taxation..., op. cit., p. 3. En el caso de España, se recibieron alrededor de 1.600 solicitudes en dicho período únicamente desde los Estados de la UE, lo que mantuvo la recepción de requerimientos de información en la media anual observada durante el período 2008-2010 (entre 400 y 500 solicitudes en total) por MARTÍNEZ GINER, L. A., MORENO GONZÁLEZ, S., y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus...”, op. cit., pp. 17 y ss.

⁵⁴⁵ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 7.

⁵⁴⁶ TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., p. 88.

⁵⁴⁷ MCOCDE (2017), art. 26, para. 9.

⁵⁴⁸ Sólo en los comentarios se realizaba una referencia a las modalidades espontánea y automática abriendo la puerta a que los Estados contratantes consideren la posibilidad de acordar la capacidad de efectuar dichos tipos de intercambio. Vid. CMTIEA (2002), art. 5 para. 39. No obstante con la aprobación del Protocolo de 2015 el MTIEA reconocía expresamente la posibilidad de alcanzar un acuerdo con el fin de establecer un intercambio automático de información entre los Estados parte.

organización, que dedica uno de sus Módulos al intercambio previo requerimiento. Este Módulo se divide en varias secciones dedicadas a la realización del intercambio rogado, esto es, al mecanismo de intercambio; la preparación del requerimiento, su recepción, la recopilación de la información a enviar y el envío de la información como respuesta al requerimiento.

La primera de ellas atañe al Estado requirente, encargado de cumplimentar una solicitud de información precisa. El resto vinculan al Estado requerido, y tienen por objeto establecer el mecanismo de cumplimiento de las obligaciones principales de la Autoridad requerida de acuerdo al intercambio de información: (1) confirmar que la información solicitada puede intercambiarse de acuerdo al instrumento de cobertura del intercambio; (2) obtener y asegurar la información requerida; y (3) transmitir los datos pertinentes a la Autoridad competente del Estado requirente⁵⁴⁹.

En primer lugar, y por lo que respecta a la preparación de la solicitud de información, el Manual afirma que la misma puede tener lugar de forma oral o escrita⁵⁵⁰, y detalla su contenido. Así, esta solicitud debe ser elaborada de forma completa y omnicomprendiva, de tal forma que la Administración requerida tenga toda la información necesaria para responder correctamente y a la mayor brevedad posible. En este sentido, el manual desgana en una lista ciertos elementos a incluir en la misma: entre ellos destacan la confirmación de que la Administración requirente ha agotado todos los recursos a su alcance, la identificación de las personas investigadas y los contribuyentes extranjeros que pueden resultar relevantes para la investigación o la identificación de intermediarios involucrados en las operaciones examinadas.

Asimismo debería incluirse alguna información sobre los antecedentes y la finalidad del intercambio de información; si la misma va a ser utilizada en un procedimiento administrativo o judicial –civil o penal- y si será utilizada para la aplicación de disposiciones contenidas en el CDI o en la normativa interna del Estado requirente. El manual también incluye en esta lista la información específica requerida y las razones para requerirla –su pertinencia-, los impuestos afectados por la misma o la urgencia de la respuesta. Por último, debería incluirse el contacto del funcionario de la Autoridad competente en el Estado requirente, para dirigir a él cualquier tipo de duda⁵⁵¹.

Estas recomendaciones concuerdan con las normas previstas por el artículo 5.5 MTIEA, que establece la información mínima que una Autoridad requirente debe incluir en la solicitud, al objeto de cumplir con los requisitos presente en el propio Modelo y de allanar la tarea de la Administración requerida para que pueda efectuar el intercambio a la mayor brevedad posible. Así, toda solicitud debe incluir, en principio, la identidad de la persona investigada, la información que se solicita y la forma en la que se desea

⁵⁴⁹ Estas obligaciones son descritas por RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 38.

⁵⁵⁰ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request...*, op. cit.

⁵⁵¹ La lista completa puede consultarse en OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request...*, op. cit., pp. 3-4. Aunque la misma es más extensa que los elementos incluidos aquí, he destacado los que a mi juicio tienen mayor relevancia.

recibir la misma. Además, debe reflejarse la finalidad fiscal para la que se cursa la solicitud y los motivos por los que se considera que la información solicitada se encuentra en poder de la Administración requerida o bajo control de una persona situada en su jurisdicción. En la medida de lo posible deberían incluirse también el nombre y dirección de la persona que posee la información requerida. Ello puede resultar de gran utilidad a la Autoridad requerida, permitiendo una recopilación más ágil de la información solicitada

Por último, deben incluirse dos declaraciones; la primera de ellas debe afirmar que el requerimiento es conforme al Derecho y prácticas de la parte requirente así como al Acuerdo entre ambas partes. También debe garantizarse que la información requerida podría ser obtenida por la parte requirente si ésta se encontrase en su jurisdicción. La segunda declaración debe asegurar que la parte requirente ha utilizado todos los medios a su alcance, y que no supusieran una carga administrativa desorbitada, de forma previa a cursar la solicitud⁵⁵².

Este artículo 5.5 MTIEA establece por tanto una serie de requisitos exigentes a la hora de cursar una solicitud de información, con una serie de informaciones mínimas a aportar para demostrar la relevancia de la misma y la idoneidad del intercambio bajo los criterios del Acuerdo. Sin embargo, los Comentarios a dicho artículo rebajan ligeramente dichas exigencias, abogando por una interpretación flexible de las mismas de forma que no se impida un intercambio efectivo de información⁵⁵³.

No obstante, estos Comentarios advierten que es necesario evitar los requerimientos incompletos, pues cuanta mayor información se ponga a disposición de la parte requerida con mayor celeridad podrá ésta responder a la solicitud⁵⁵⁴. En estos casos, los Comentarios señalan que siempre existe la posibilidad de que la Administración requerida solicite información o aclaraciones adicionales a la parte requirente, siempre que dicha solicitud no se traduzca en un retraso⁵⁵⁵.

En referencia a la recepción del requerimiento de información, la Autoridad del Estado requerido debe confirmar su llegada lo antes posible, así como comprobar la constancia de ciertos elementos en la solicitud. En concreto, debe cerciorarse de que la misma cumple con las condiciones que marca el instrumento habilitante del intercambio, que ha sido firmada por la autoridad competente y que la información solicitada es susceptible de ser intercambiada a la vista de dicho instrumento. Además debe comprobar que ésta tiene suficiente información para ser procesada, identificar al contribuyente o contribuyentes bajo investigación y cuenta con la información

⁵⁵² Según los Comentarios al artículo 5, el requisito de la carga administrativa desorbitada supone que, aunque quede algún medio a disposición de la parte requirente, la obtención de información será más sencilla en la parte requerida. Según dichos comentarios ésta es una expresión del principio de proporcionalidad. Vid. CMTIEA (2002), art. 5 para. 63.

⁵⁵³ CMTIEA (2002), art. 5 para. 57.

⁵⁵⁴ CMTIEA (2002), art. 5 para. 64.

⁵⁵⁵ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request...*, op. cit., pp. 3-4.

suficiente para ser entendida⁵⁵⁶. Una vez comprobados estos extremos, la Administración requerida deberá elaborar una respuesta a la solicitud, proporcionando a la Autoridad requirente los datos requeridos. Si por el contrario el requerimiento recibido no cumple con los requisitos señalados, esta Autoridad legitimada a declinar la solicitud de información –notificando tal decisión al Estado requirente-.

En tercer lugar, y en cuanto a la recopilación de información, la solicitud puede requerir cierta información que se encuentre en poder de la Administración requerida o bien cierta información que sea obtenible de acuerdo a la legislación doméstica del Estado requerido. En este segundo caso deberá la Administración requerida llevar a cabo las acciones que su ordenamiento le permita para obtener tal información, del propio contribuyente o de cualesquiera terceros⁵⁵⁷.

Ello concuerda con lo dispuesto en el art. 5.2 MTIEA, que establece la misma obligación al disponer: *“Si la información en posesión de la autoridad competente de la Parte requerida no fuera suficiente para poder dar cumplimiento al requerimiento de información, esa Parte recurrirá a todas las medidas pertinentes para recabar de información con el fin de proporcionar a la Parte requirente la información solicitada, con independencia de que la Parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios”*. Asimismo, el art. 26.4 MCOCDE contiene una previsión relativa a la preparación de la respuesta al requerimiento de información: *“Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada”*.

Por último, el Manual hace referencia a la contestación al requerimiento, basada en la información en poder de la Administración requerida o recabada por ésta. De este modo, y al igual que en el caso de la solicitud, el Manual detalla una lista con los aspectos a incluir en la respuesta. Entre los mismos destacan las referencias al instrumento legal habilitante y a la solicitud que dio lugar al intercambio de información, así como la propia información requerida –y toda aquella que el Estado suministrador crea que puede ser de utilidad aunque no hubiese sido explícitamente pedida en el requerimiento-.

Además, deben incluirse las acciones llevadas a cabo para obtener la información y las personas entrevistadas para conseguirla, los períodos fiscales a los que corresponde ésta y un recordatorio acerca de la confidencialidad que ampara a la misma –incluida la delimitación de aquéllos datos que no pueden ser revelados-. Este requisito puede ser de suma importancia a la hora de utilizar la información en subsiguientes procedimientos tributarios o administrativos o procesos judiciales, pues las acciones llevadas a cabo para recabar la información determinarán el correcto cumplimiento con el catálogo de garantías tanto en el Estado requirente como en el requerido y por tanto la posibilidad de utilizar o no dicha información de forma legal.

⁵⁵⁶ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request..*, op. cit., p. 5.

⁵⁵⁷ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request..*, op. cit., p. 6.

La Convención Multilateral, por su parte, habilita a los Estados contratantes a realizar intercambios previa solicitud en su art. 5, que se encuentra redactado como sigue:

“1. Previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá otorgar al Estado requirente, cualquier información a la que se refiere el Artículo 4 relacionada con personas o transacciones específicas.

2. Si la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no es suficiente para permitirle cumplir con la solicitud de información, dicho Estado deberá tomar las medidas necesarias para otorgar al Estado requirente la información solicitada”.

De acuerdo a los Comentarios al apartado primero este artículo, el mismo habilita a la solicitud de información relativa a un caso específico, y debido a que en ciertas ocasiones el Estado que solicita la información necesita requerir datos adicionales que permitan comprobar la veracidad de las declaraciones aportadas por los contribuyentes⁵⁵⁸. En este contexto, y en cuanto a la forma de requerir la información, los Comentarios afirman que aunque la forma más usual de efectuar un requerimiento de información sea por escrito, el mismo también puede realizarse oralmente. En este último caso, dejar constancia de toda la información que debe ser incluida en la solicitud, así como de la motivación que justifica la misma puede ser problemático. Es por ello que se requiere que la solicitud realizada oralmente sea confirmada por escrito posteriormente⁵⁵⁹.

Esta confirmación por escrito resulta, a mi juicio, indispensable. La misma tiene la importante función de dejar constancia en relación a la motivación del intercambio, un requisito imprescindible para enjuiciar la pertinencia del mismo, y a la postre, la correcta actuación de las Administraciones en el intercambio.

En relación al apartado segundo, los Comentarios al art. 5 establecen que el Estado que debe suministrar la información debe buscar los datos solicitados, en primer lugar, en sus propios archivos. No obstante, si tales datos no se encuentran en su poder, su Administración debe aplicar aquellas medidas necesarias para su obtención⁵⁶⁰.

Si bien el art. 5 de la Convención Multilateral contiene el reconocimiento principal del intercambio previo requerimiento, el mecanismo que desarrolla esta modalidad de intercambio se encuentra plasmada en los arts. 18 y 20. Estos preceptos establecen las obligaciones del Estado requirente y requerido a la hora de intercambiar información bajo las previsiones del art. 5.

⁵⁵⁸ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 57.

⁵⁵⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 58.

⁵⁶⁰ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 59.

El art. 18, al igual que el MTIEA y el Modulo 1 del Manual OCDE, incluye un listado con los datos que deben consignarse en un requerimiento de información para asegurar su eficacia⁵⁶¹. Este artículo 18 establece en su apartado 1 a) que deberá hacerse constar la autoridad o agencia que inició la solicitud formulada por la autoridad competente. Como los Comentarios reconocen, en la práctica totalidad de los casos la Autoridad competente para realizar el intercambio no será el órgano de la Administración que posteriormente hará uso de los datos recibidos para la aplicación del ordenamiento fiscal doméstico. En estos casos, identificar a tal organismo puede ayudar al Estado requerido a comprender mejor las necesidades de información del requirente, mejorando el mecanismo de intercambio⁵⁶².

En segundo lugar, el art. 18.1 b) de la Convención Multilateral requiere la introducción del nombre, el domicilio o cualquier otra información que ayude a la identificación de la persona con respecto a la cual se formuló la solicitud. En este sentido los Comentarios afirman que cuanto mayor información pueda ser aportada por la Autoridad que solicita la información, mayores serán las posibilidades del Estado requerido de responder satisfactoriamente a la petición⁵⁶³.

Además, deberá incluirse una declaración que certifique que la solicitud es consistente con la legislación y práctica administrativa del Estado requirente y si la misma puede justificarse de conformidad con los requerimientos del propio tratado -en particular el requisito del Artículo 21, párrafo 2, inciso g), que hace referencia al principio de subsidiariedad-.

Finalmente, este art. 18.2 contiene una regla de acuerdo a la cual el Estado requirente debe proveer al Estado requerido con toda aquella nueva información relativa a la solicitud efectuada de la que tenga constancia, y a la mayor brevedad posible. Como afirman los Comentarios, es necesario que ambas Autoridades mantengan un contacto fluido que permita agilizar y dotar de mayor eficiencia al intercambio, y en particular el Estado requirente debe tratar de reducir en la mayor medida posible la carga administrativa del Estado requerido⁵⁶⁴.

Por otro lado, el artículo 20 de la Convención Multilateral establece las obligaciones del Estado requerido a la hora de dar respuesta a una solicitud de asistencia. En este sentido, el artículo 20 establece tres escenarios distintos.

⁵⁶¹ Aunque este listado es más extenso, únicamente haré referencia a continuación a los aspectos relevantes al intercambio previo requerimiento, pues el mismo también hace referencia a otras formas de cooperación fiscal (notificación, asistencia mutua en la recaudación) que no revisten interés a los efectos de este trabajo. A este respecto GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric...”, op. cit., pp. 47-48, considera que esta lista de información mínima a incluir en un requerimiento con el objetivo de evitar la realización de *fishing expeditions*, impone una carga al Estado que solicita la información que a la larga puede perjudicar la eficacia del intercambio de información.

⁵⁶² *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 166.

⁵⁶³ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 167.

⁵⁶⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 173.

Primero, de acuerdo al art. 20.1, “*si se cumple con la solicitud de asistencia, el Estado requerido informará al Estado requirente de la acción tomada y del resultado de la asistencia, tan pronto como sea posible*”. De acuerdo a los Comentarios, esta comunicación puede ayudar al Estado requirente a evaluar las posibilidades de éxito del Estado requerido en función de las acciones llevadas a cabo⁵⁶⁵.

En segundo lugar, y como dispone el art. 20.2, “*si se rechaza la solicitud, el Estado requerido informará al Estado requirente de dicha decisión y la razón de la misma, tan pronto como sea posible*”. Ello obviamente supone una fórmula cortesía para con las demás Autoridades competentes, pero también ofrece la posibilidad a la Administración del Estado requirente de reformular la petición o incluir nuevos datos que permitan su cumplimiento⁵⁶⁶.

Por último, el art. 20.3 establece que: “*si, con respecto a una solicitud de información, el Estado requirente ha especificado la forma en que desea que se le otorgue dicha información y el Estado requerido está en posición de hacerlo de tal manera, el Estado requerido otorgará la información en la forma en la que fue solicitada*”⁵⁶⁷. De acuerdo a los Comentarios, esta regla tiene la finalidad de permitir al Estado que solicita la información recibirla en un formato que permita su utilización en la mayor medida posible en su ordenamiento interno⁵⁶⁸.

Finalmente, la DCA reconoce la posibilidad de intercambiar información previa solicitud en sus artículos 5, 6 y 7. El artículo 5 contiene una previsión mínima, casi una definición, conforme a la cual “*A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente toda información de la mencionada en el artículo 1, apartado 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas*”. Este art. 5 DCA fija así, al igual que los instrumentos analizados anteriormente, la obligación de suministrar información como respuesta a un requerimiento proveniente de la Autoridad competente de otro Estado. En este sentido, también el art. 5 obliga a la cesión de la información en poder de la Administración del Estado requerido, pero también a la realización de una actividad de investigación para obtener dicha información si no se encuentra disponible.

Precisamente dicha investigación se encuentra regulada en el artículo 6, cuyo apartado primero establece que: “*La autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información mencionada en el artículo 5*”. De hecho, este precepto prevé la posibilidad de que el Estado requirente solicite alguna actuación concreta por parte del Estado requerido. En

⁵⁶⁵ Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, para. 175.

⁵⁶⁶ Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, para. 176.

⁵⁶⁷ Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, para. 168.

⁵⁶⁸ Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, para. 177.

este mismo sentido, el apartado 3 de este art. 6 describe los recursos que la Administración del Estado requerido debe invertir a la hora de obtener la información solicitada, quedando redactado del siguiente modo: “*la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro*”. En consecuencia, el Estado llamado a suministrar la información debe utilizar todas las medidas presentes en su ordenamiento con la finalidad de obtener la información solicitada⁵⁶⁹.

Aunque la Directiva no precisa el contenido mínimo que debe incluir un requerimiento de información en los artículos referidos a esta modalidad de intercambio, el mismo puede ser inferido del art. 20.2. Este artículo, que recoge las previsiones relativas a formularios normalizados y formatos electrónicos, se encuentra redactado del siguiente modo:

“El formulario normalizado mencionado en el apartado 1 incluirá al menos la información siguiente que proporcionará la autoridad requirente:

a) la identidad de la persona sometida a examen o investigación;

b) el objetivo fiscal para el que se pide la información.

La autoridad requirente podrá proporcionar, en la medida en que obre en su conocimiento y de conformidad con la situación internacional, el nombre y dirección de toda persona que se considere esté en posesión de la información solicitada, así como todo elemento que pueda facilitar la recogida de información por parte de la autoridad requerida”.

De este modo, y al igual que en los instrumentos estudiados con anterioridad, la DCA fija unos datos mínimos que el Estado requirente debe consignar en su solicitud a la hora de guiar la actividad de la Administración del Estado requerido. La Directiva recoge los datos imprescindibles de todo requerimiento; identidad de la persona investigada y objetivo fiscal, pero a diferencia de los Modelos OCDE no prevé la obligación de incluir aquellos hechos que lleven a creer que la información solicitada se encuentra en la jurisdicción del EM requerido⁵⁷⁰. Ello en mi opinión puede subsanarse mediante la referencia contenida en su último párrafo, a la luz de la cual la Autoridad requirente debe proceder a la introducción de cualquier otra información que pueda ser de ayuda a la Autoridad que debe suministrar la información a la hora de responder al requerimiento.

⁵⁶⁹ MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 239, señala que respecto del ordenamiento español ello supone que la Administración tributaria podrá iniciar cualquier procedimiento de comprobación o el procedimiento de inspección. También MARTÍNEZ GINER, L. A. “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2011, p. 78.

⁵⁷⁰ VASCEGA, M. y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border...”, op. cit., p. 152.

Por otro lado, el art. 7.4 DCA prevé la posibilidad de que la Autoridad requerida notifique a la Administración requirente cualquier deficiencia en la solicitud, o bien solicite de la misma aclaraciones o datos complementarios que le permitan una mejor identificación de los datos o los sujetos objeto del requerimiento. De esta manera, el art. 7.4 DCA permite un diálogo entre Administraciones a la hora de desarrollar esta cooperación, al objeto de precisar en mayor medida los requerimientos de información y mejorar las respuestas a los mismos⁵⁷¹.

Finalmente, considero necesario analizar en este apartado la importancia de establecer una obligación de proveer información de retorno *-feedback-* al Estado que suministra la información, por parte del Estado que la solicitó y posteriormente recibió. Dicha información haría referencia a los resultados obtenidos gracias a la información suministrada, su utilización en procedimientos de comprobación o procesos judiciales y la idoneidad y utilidad demostrada por la misma.

Ello resulta clave en la mejora de la herramienta de intercambio de información, pues permite a los Estados mejorar su sistema de respuesta a las solicitudes llegadas desde otras jurisdicciones, entendiendo con mayor precisión las necesidades de su contraparte. Asimismo, puede generar una motivación en los funcionarios encargados de recopilar la información o de enviarla al Estado requirente, tomando conciencia de la utilidad de su labor en el intercambio⁵⁷². Por último, esta información permite a los Estados calibrar el nivel de compromiso con respecto al intercambio de información, evaluando la calidad de la información intercambiada⁵⁷³.

No obstante, la obligación de proveer con *feedback* a las demás Autoridades competentes involucradas en un intercambio de información no se encuentra recogida en ninguno de los Modelos de la OCDE, ni en el MCOCDE ni en el MTIEA. Para encontrar una referencia a la posibilidad de suministrar información de retorno es necesario acudir al Manual elaborado por esta organización, que en su Módulo 1, dedicado al intercambio previo requerimiento, incluye una recomendación relativa al envío de información de retorno al Estado que suministró la información.

De acuerdo a este Manual, los Estados que reciben la información deben plantearse la posibilidad de proveer a la Autoridad competente del Estado requerido con información de retorno una vez el intercambio ha concluido y los datos recibidos han sido utilizados en su jurisdicción. En este sentido, el Estado requirente puede comunicar a su contraparte los detalles relativos a la recaudación obtenida, los esquemas de evasión detectados y desmantelados o cualquier otra información general acerca de la utilidad de la información recibida. Se prevé incluso que la Autoridad que recibe esta información

⁵⁷¹ El Informe de la Comisión acerca del funcionamiento de la DCA refleja que por lo general las solicitudes son suficientemente claras y completas, siendo la aplicación del art. 7.4 DCA reducida y por lo general encaminada a complementar las solicitudes recibidas con datos adicionales. Vid., *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 4.

⁵⁷² OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request...*, op. cit., para. 22.

⁵⁷³ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La nueva Directiva...”, op. cit., p. 20.

de retorno la comparta con los órganos o unidades encargados de recopilar la información solicitada a nivel interno, de manera que éstos puedan conocer la utilidad final de los datos recabados –el Manual habla incluso de la posibilidad de motivar a los funcionarios participantes en el intercambio a través del conocimiento del resultado de su colaboración-⁵⁷⁴.

La Convención Multilateral, por su parte, no contempla de manera explícita una obligación de proveer *feedback* entre los Estados parte. Sin embargo, los Comentarios a esta Convención apuntan que la previsión del art. 10 puede cumplir este papel de reconocimiento de la información de retorno. Este artículo se encuentra redactado del siguiente modo: “*Si una Parte recibe de otra Parte, información sobre la situación fiscal de una persona que al parecer no coincide con la información que obra en su poder, deberá dar aviso a la Parte que le haya proporcionado la información*”.

De acuerdo a estos Comentarios, por tanto, la previsión del artículo 10 obliga a las partes a establecer una especie de *feedback* cuando la información en poder de una y otra en relación a un mismo sujeto es contradictoria. En estos casos, y tras comparar la información recibida por parte de otro Estado, la Autoridad competente debe notificar al Estado que suministró la información cualquier discordancia, de modo que pueda aclararse la situación *real* del contribuyente⁵⁷⁵. En mi opinión, no obstante, esta previsión es insuficiente, pues no supone un deber de comunicar al Estado que suministró la información el resultado final de la investigación en la que ha colaborado. En este sentido, la cláusula *sui generis* sobre información de retorno contenida en el art. 10 de la Convención Multilateral no permitiría cumplir con todas las funciones comentadas anteriormente y relativas a la provisión de *feedback* entre Autoridades competentes.

Por último, la DCA se erige como el único instrumento que, de manera explícita, prevé en su articulado la obligación de enviar información de retorno a las Autoridades del Estado que suministró la información. Ello se recoge en su art. 14.1, redactado como sigue:

“Cuando la autoridad competente facilite información conforme a lo dispuesto en los artículos 5 o 9, podrá solicitar a la autoridad competente que haya recibido la información que envíe información de retorno sobre la misma. Si se solicita información de retorno, la autoridad competente que haya recibido la información, sin perjuicio de la normativa sobre el secreto fiscal y sobre protección de datos aplicable en su Estado miembro, remitirá lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de tres meses a partir del momento en que se conozca el resultado de la utilización de la información solicitada, dicha información de retorno a la autoridad competente que haya facilitado la información”.

⁵⁷⁴ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request...*, op. cit., para. 23.

⁵⁷⁵ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, paras. 96 y 97.

En este caso, la DCA adopta un enfoque diferente al expuesto en el Manual sobre intercambio de información de la OCDE. Si en dicho Manual la iniciativa de solicitar información de retorno correspondía al Estado que recibe la información, en la Directiva es el Estado que la suministra el que puede exigir que se le provea de *feedback*. En este caso, la DCA sí establece una obligación de proveer dicha información de retorno, indicando incluso un plazo máximo –tres meses- en el que debe remitirse.

No obstante todo lo anterior, en mi opinión la obligación de proveer al Estado requerido con información de retorno debería erigirse como un deber explícito en todos los instrumentos analizados. Teniendo en cuenta las importantes funciones que esta información puede cumplir, considero que dejar al albedrío del Estado requirente –como hace la OCDE- o a la iniciativa del Estado requerido, que debe solicitar tal información –como establece la UE- son opciones insuficientes. En consecuencia, la provisión de *feedback* debería fijarse como un deber incondicional del Estado requirente, quien una vez finalizada la investigación que motivó el intercambio debe informar de manera automática a sus contrapartes –y sin que éstas deban compelerle a hacerlo- sobre el resultado de la misma.

B) El procedimiento de intercambio de información previo requerimiento en España.

Como puede apreciarse, todos los instrumentos que reconocen el intercambio de información rogado establecen unos requisitos mínimos a la hora de solicitar y suministrar los datos fiscales en el marco de un intercambio previo requerimiento. No obstante, cada Estado debe establecer un protocolo de actuación frente al intercambio de información acorde a la organización interna de su Administración tributaria, tanto en aquellos casos en los que su Autoridad competente solicita información como cuando dicha Autoridad recibe un requerimiento. Este protocolo, a mi juicio, debe adaptarse en cada caso a las especificaciones del instrumento que habilita al intercambio, permitiendo que los Estados intercambien información de forma válida y eficaz.

En el caso de España, y en el caso de requerir una información a otro Estado⁵⁷⁶, la solicitud puede tener su origen en un procedimiento de investigación o comprobación doméstico. En dicho procedimiento, pueden ser necesarias informaciones que únicamente pueden obtenerse a través de la colaboración de la Administración tributaria de otra jurisdicción. Cuando ello ocurre, la unidad encargada de dicho procedimiento debe cursar una solicitud interna al Equipo Central de Información (ECI) o la Oficina de enlace, los órganos de la Administración española designados como Autoridad competente a efectos del intercambio.

⁵⁷⁶ La descripción detallada de la solicitud de información por parte de la Administración española puede encontrarse en GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados...”, op. cit., pp. 241-242.

Esta solicitud interna debe ajustarse al modelo aprobado por la Administración, conteniendo la información mínima reflejada en el mismo. En concreto, es importante establecer claramente la relación entre la información requerida y la investigación en curso. Asimismo, es preciso adjuntar toda aquella información pertinente a los efectos de identificar al contribuyente o entidad respecto de los que se solicita información.

Una vez recibida por el ECI, se procede a la normalización y adaptación al estándar internacional en materia de intercambio. Deben incluirse en el requerimiento a cursar a otro Estado: el instrumento jurídico que da cobertura al intercambio, la identificación del contribuyente investigado y de aquél que se considera tiene en su poder los datos solicitados, así como la relación existente entre ambos. Además, es necesario incluir los impuestos y períodos impositivos afectados, la información que se solicita, con el mayor grado de detalle posible y, finalmente, la motivación acerca de la relevancia que puede tener dicha información.

Tras adaptar esta solicitud, la Oficina de enlace procede al envío del requerimiento a la Autoridad competente del Estado requerido, la cual debe acusar el recibo a la mayor brevedad posible. Este envío puede realizarse de diferentes maneras: cuando ello sea posible, la solicitud debe remitirse por vía electrónica, pues ello asegura una mayor rapidez y agilidad en el intercambio. Ello es posible únicamente cuando se cuente con un sistema seguro o encriptado que proteja la confidencialidad de la información contenida en el requerimiento. En el caso de la UE, por ejemplo, existe el *ccnmail*, un correo electrónico seguro que sirve como conector entre todas las autoridades competentes de los EEMM. Sin embargo, cuando este sistema electrónico seguro no existe, es necesario remitir el requerimiento por vía postal, a través del correo ordinario.

La Oficina de enlace es el órgano encargado de realizar el seguimiento del intercambio, manteniendo el contacto con la Autoridad competente requerida, y de controlar el cumplimiento de los plazos establecidos en el instrumento que da cobertura al intercambio de información. Asimismo, esta Oficina es la encargada de recibir la información solicitada, y de realizar una primera evaluación de la misma con el objeto de determinar su exhaustividad. Si ésta parece completa, se procede a su remisión al órgano o unidad que originó la solicitud, quienes pueden confirmar que la información recibida es la esperada para cerrar el expediente. No obstante, si se considera que los datos recibidos son insuficientes, la Oficina de enlace puede volver a solicitar a la Autoridad competente del otro Estado cualquier información, explicación o aclaración que se considere pertinente.

Por otro lado, si España es el Estado requerido, la Oficina de enlace se constituye como el punto de entrada de todas las solicitudes de información provenientes de otros Estados. Al igual que en el caso de las solicitudes dirigidas al exterior, los requerimientos pueden recibirse por vía electrónica segura (*ccnmail* en el caso de la UE) o por correo postal. Una vez recibidos, esta Oficina acusa su recibo a la Autoridad requirente, y se registra la solicitud asignándole un número de referencia que facilite su seguimiento. Además, la Oficina de enlace procede también al análisis de la solicitud,

para determinar su adecuación al estándar internacional y su exhaustividad, de modo que pueda iniciar su tramitación o bien solicitar a la Autoridad requirente más datos que concreten la petición. En caso de que pueda tramitarse la solicitud, existen dos opciones:

En primer lugar, si la información se encuentra recogida en los ficheros de la Administración tributaria, o la Oficina de enlace puede obtenerla por sí misma, el funcionario de esta Oficina al que se asigna el expediente puede proceder a elaborar la respuesta al requerimiento.

Si por el contrario la información solicitada no está disponible, la Oficina debe remitir el expediente a los órganos territoriales con la finalidad de que éstos realicen las actuaciones de investigación o comprobación necesarias para recabar los datos requeridos. Una vez recopilada la información solicitada, la misma se remite a la Oficina de enlace para que ésta elabore la respuesta al requerimiento. Una vez preparada dicha respuesta, la misma se remite a la Autoridad del Estado requirente por vía electrónica o postal.

No obstante, en algunos casos parte de la información solicitada puede obrar en poder de la Administración y parte de ella debe ser recopilada por ésta. En estos casos puede remitirse a la Autoridad del Estado requirente una respuesta parcial con la información obrante en poder de la Administración española, dejando constancia del desarrollo de actuaciones para la obtención del resto de los datos solicitados y que serán enviados más adelante.

C) Valoración jurídica del intercambio previo requerimiento.

El intercambio previo requerimiento, como el resto de modalidades de intercambio, presenta una serie de ventajas e inconvenientes derivadas de su propia naturaleza. En consecuencia, es necesario tener en cuenta estos puntos fuertes y débiles del intercambio rogado a la hora de utilizarlo para la obtención de datos necesarios para la correcta aplicación del ordenamiento interno. Estas fortalezas y debilidades, además, marcarán la idoneidad de esta modalidad a la hora de cumplir las funciones encomendadas al intercambio de información descritas anteriormente.

La mejor cualidad de este tipo de intercambio es su especificidad y concreción. El intercambio de información previo requerimiento debe ser efectuado en un contexto caso por caso, respecto de sujetos y períodos impositivos concretos. De este modo, el intercambio rogado se convierte en la mejor arma para prevenir y combatir riesgos específicos y delimitados, centrados en un contribuyente o un grupo de contribuyentes relacionados entre sí. Además, y al ser un requerimiento específico, el mismo puede ser adaptado por la Autoridad requerida para que la respuesta se acomode a las necesidades concretas de la Administración del Estado solicitante y su ordenamiento jurídico.

De acuerdo a lo reflejado por el Informe de la Comisión Europea relativo a la implementación y aplicación de la DCA, en el caso de personas físicas los datos solicitados con mayor asiduidad han sido aquellos referentes a su residencia, transacciones comerciales, información bancaria, declaraciones tributarias o determinados pagos. En el caso de las personas jurídicas, por su parte, estos datos han hecho referencia a su propiedad, información bancaria, precios de transferencia, declaraciones tributarias o los medios humanos y materiales con los que cuentan⁵⁷⁷. De este modo, el intercambio previo requerimiento permite la solicitud de aquellos datos específicos que una Administración necesita en un caso concreto, permitiendo reducir la transmisión de datos innecesarios, y en consecuencia, rebajando los costes de esta actuación.

Además, esta modalidad de intercambio es en la que los postulados que componen el estándar internacional y que serán analizados más adelante tienen un mejor encaje – seguramente debido al hecho de que los mismos han sido desarrollados precisamente teniendo en cuenta el intercambio previo requerimiento-. Así, el principio de subsidiariedad puede ser perfectamente cumplido⁵⁷⁸, agotando todos los recursos que posea el Estado requirente antes de cursar la solicitud a la otra parte. Este agotamiento puede alcanzar incluso a “recursos” fuera de sus fronteras, pero de acceso público como pueden ser bases de datos digitales o Registros públicos situados o relativos al Estado al que se va a cursar la solicitud⁵⁷⁹.

También el principio de reciprocidad, pues ante un requerimiento el Estado requerido puede realizar un examen de la normativa existente en el Estado requirente para examinar si puede desarrollar el intercambio dando un correcto cumplimiento a este principio. La misma situación tiene lugar respecto del principio de autonomía procedimental, pues la recepción de un requerimiento da la oportunidad al Estado que debe suministrar la información de analizar si la misma puede ser obtenida de acuerdo a su ordenamiento.

Por último, esta modalidad de intercambio es la única en la que el principio de relevancia previsible goza de un doble examen. La relevancia previsible de la información será analizada, como es obvio, *a priori*, por el Estado requirente y de forma previa a cursar la solicitud al otro Estado. Además, esta relevancia será analizada también *a posteriori*, una vez el Estado que deba suministrar la información reciba el requerimiento y en su examen del cumplimiento de todas las condiciones necesarias para proceder al envío.

Sin embargo, el intercambio previo requerimiento también presenta ciertos inconvenientes a la hora de cumplir las funciones encomendadas al intercambio

⁵⁷⁷ *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 4.

⁵⁷⁸ De hecho, NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., p. 89, apuntan que esta modalidad es la única respecto de la cual puede exigirse el cumplimiento del principio de reciprocidad, que no tiene cabida en otras modalidades.

⁵⁷⁹ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request...*, p. 2.

internacional de información tributaria –algunas de las cuales han motivado, en última instancia, la creación de un nuevo estándar, basado en el intercambio automático, que será comentado más adelante⁵⁸⁰-. Un primer inconveniente viene representado por la obligación del Estado requirente de suministrar una información mínima concreta, sobre un contribuyente o un grupo de contribuyentes con relación entre sí⁵⁸¹, a la hora de solicitar el intercambio.

De esta forma, para que un Estado curse un requerimiento concreto o individualizado de información, tradicionalmente ha necesitado el tener una sospecha previa sobre el posible cumplimiento incorrecto de las obligaciones tributarias que atañen a un determinado contribuyente⁵⁸². De este modo, a menudo esta modalidad de intercambio puede servir para complementar o impulsar una investigación ya existente en el Estado requirente, pero en mucha menor medida para iniciarla. Quizás esta limitación haya motivado que en la actualización del MCOCDE de 2012 se haya reconocido como válida –no constitutiva de *fishing expedition*- aquella solicitud en la que no aparezcan ni el nombre ni la dirección del contribuyente. En este caso, como es obvio, deberá aportar el Estado requirente todos los datos necesarios para su identificación⁵⁸³.

Además, el intercambio de información incardinado bajo esta modalidad puede verse limitado por la interpretación, más o menos restrictiva, que se haga del estándar de relevancia previsible. De este modo, las Autoridades de los Estados implicados en el intercambio pueden tener diferentes opiniones respecto a la relevancia de un dato concreto para la correcta aplicación del ordenamiento tributario del Estado requirente⁵⁸⁴. En último término ello determinará la realización del intercambio, y consecuentemente la eficacia de esta herramienta.

En segundo lugar, el tiempo de duración de un intercambio previo requerimiento puede convertirse en uno de los principales escollos a la eficacia de esta modalidad. Ello es así porque si el suministro de información tras la recepción de un requerimiento se dilata demasiado en el tiempo, la comunicación final de los datos solicitados puede no servir de nada al Estado requirente. Por ello, resulta imprescindible la fijación de un período máximo de duración del intercambio, esto es, de unos plazos dentro de los cuales la información debe ser suministrada al Estado requirente. Además, no hay que olvidar que algunos autores han señalado que la previsión de plazos constituye también una

⁵⁸⁰ MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 193.

⁵⁸¹ La posibilidad de cursar requerimientos grupales existe de acuerdo con los comentarios del MCOCDE, pero bajo unas determinadas condiciones que excluyan la posibilidad de que los mismos se conviertan en una *fishing expedition*. Vid. CMOCDE (2017), art. 26 para. 5.2. Vid., en este sentido, VALDÉS ZAUNER, A. C., “Exchange of Information through Group Requests”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 485-502, Ed. Linde, Viena, 2013, pp. 487 y ss.

⁵⁸² McINTYRE, M., “Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange”, en LANG, M., PISTONE, P., et al., *Tax Treaties: Building bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, p. 485.

⁵⁸³ CMOCDE (2017), art. 26, para. 5.1.

⁵⁸⁴ NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., p. 89.

medida de protección del sujeto afectado por el intercambio de información⁵⁸⁵, garantizando en mayor medida la seguridad jurídica de dicho intercambio.

No obstante, el art. 26 MCOCDE no contiene en su redacción previsión alguna acerca de los plazos máximos de realización del intercambio de información previo requerimiento. Para encontrar una referencia al elemento temporal de esta herramienta es necesario acudir a los Comentarios, donde se propone la inclusión de un apartado adicional al art. 26 –el sexto–, que dispone dos plazos generales por defecto: 2 meses cuando la información requerida se encuentre en poder de la Administración que debe suministrarla, y 6 meses cuando dicha información no se encuentre en su poder y deba llevar a cabo acciones encaminadas a su obtención⁵⁸⁶.

Los Comentarios también permiten que las partes acuerden un límite temporal diferente, e incluso la determinación caso por caso de los plazos dentro de los que debe desenvolverse el intercambio. Además de ello, los Comentarios aconsejan que aquellos datos suministrados una vez transcurridos los plazos fijados deban poder utilizarse en el Estado que los ha recibido del mismo modo que podría hacerlo en caso de haberse producido tal recepción dentro de los límites temporales señalados. Esta previsión, que pretende aumentar la eficacia del intercambio, aun cuando no se respeten los límites convenidos para su realización, tiene no obstante el efecto de privar de eficacia a los plazos señalados, pues de acuerdo a la misma la transgresión de aquellos no comporta efecto alguno⁵⁸⁷.

El MTIEA, por su parte, resulta mucho más resolutivo en la fijación de unos plazos máximos dentro de los cuales debe realizarse el intercambio de información⁵⁸⁸, pues los mismos sí se incluyen en su articulado y no por vía de los Comentarios. Todo ello se encuentra regulado por el art. 5.6, que según los Comentarios al MTIEA “describe los procedimientos para asegurar la rápida respuesta a los requerimientos”⁵⁸⁹. Este artículo se encuentra redactado como sigue:

“La autoridad competente de la Parte requerida enviará la información solicitada tan pronto como sea posible a la Parte requirente. Para garantizar la rapidez en la respuesta, la autoridad competente de la Parte requerida:

a) acusará recibo por escrito del requerimiento a la autoridad competente de la Parte requirente y le comunicará, en su caso, los defectos que hubiera en el requerimiento dentro de un plazo de sesenta días a partir de la recepción del mismo”;

b) si la autoridad competente de la Parte requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en el plazo de noventa días a partir de la recepción del

⁵⁸⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., “El intercambio de información tributaria a la luz...”, op. cit., p. 78. También MACHANCOSÉS GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva...”, op. cit., p. 254.

⁵⁸⁶ CMCODCE (2014), art. 26, para. 10.4.

⁵⁸⁷ CMCOCE (2017), art. 26, para. 10.6.

⁵⁸⁸ Vid., en este sentido MARTÍN MORATA, B. “Los acuerdos de intercambio de información”, op. cit., p. 115.

⁵⁸⁹ CMTIEA (2015), para. 65.

requerimiento, incluido el supuesto de que tropiece con obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, informará inmediatamente a la Parte requirente, explicando las razones de esa imposibilidad, la índole de los obstáculos o los motivos de su negativa”.

De este modo, el art. 5.6 a) MTIEA, a diferencia del MCOCDE, establece un plazo -60 días- para acusar el recibo de la solicitud de información realizada por otra Autoridad competente. Asimismo, este precepto fija un plazo máximo -90 días- dentro del cual debe responderse a dicha solicitud. Además, este artículo genera una obligación al Estado requerido, ya que de no contar con la información solicitada en el plazo fijado, su Autoridad competente deberá explicar a la Administración del Estado requirente el motivo de su imposibilidad para realizar el intercambio.

El MTIEA adopta, por tanto, un enfoque diferente al plasmado en el art. 26 MCOCDE, pues fija un límite temporal en la realización del intercambio sin hacer ninguna distinción entre aquellos supuestos en los que la información se encuentre en poder de la Administración requerida y aquellos otros en los que sea necesario llevar a cabo actuaciones para su obtención.

Sin embargo, los Comentarios permiten cierta flexibilidad respecto del plazo máximo de 90 días establecido en el art. 5.6 MTIEA. Así las cosas, en aquellos supuestos en los que por diferentes motivos –como la complejidad del caso, el volumen de la información intercambiada o la pendencia de otro procedimiento o proceso judicial- los datos solicitados no puedan ser suministrados en los 90 días fijados por este artículo, los Comentarios avalan la prórroga de este período. En estos casos, no obstante, debe notificarse al Estado requirente los hechos que motivan dicha prórroga, así como una estimación sobre el período de tiempo previsiblemente resta para poder suministrar la información solicitada⁵⁹⁰.

La Convención Multilateral, de igual modo que el MCOCDE, no contiene previsión alguna acerca de los plazos relativos al intercambio de información previo requerimiento en su articulado. No obstante, un examen de los Comentarios a este instrumento tampoco revela la previsión de plazo alguno para el intercambio previo requerimiento. Así las cosas, los Comentarios al artículo 20 contienen una tímida referencia de acuerdo a la cual la información solicitada debe comunicarse a la Autoridad requirente “tan pronto como sea posible”.

Los Comentarios a la Convención Multilateral aconsejan además la notificación a la Autoridad que solicitó la información en aquellos casos en los que se prevea una cierta dilación en el suministro de los datos requeridos⁵⁹¹. No obstante, a mi juicio estas referencias resultan demasiado inconcretas, y en todo caso insuficientes para garantizar un correcto funcionamiento del intercambio previo requerimiento. Ello supone un

⁵⁹⁰ CMTIEA (2015), para. 65.

⁵⁹¹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 175.

importante punto débil en la eficacia del intercambio de información establecido por esta Convención.

La DCA establece, por su parte, el sistema de plazos más depurado de entre todos los instrumentos analizados. Esta norma prevé plazos de realización del intercambio para las diferentes modalidades que reconoce, fijando el límite temporal de realización del intercambio rogado en su art. 7, dedicado por entero a los plazos del intercambio de información previo requerimiento.

El apartado 1 de este art. 7 DCA contiene la regla general respecto de la fijación de estos plazos:

“1. La autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 5 lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud.

No obstante, si la autoridad requerida ya dispusiera de dicha información, el plazo para la comunicación quedará limitado a dos meses”.

A tenor de este precepto, en consecuencia, la duración máxima del intercambio previo requerimiento viene determinada por la posesión de los datos solicitados por parte de la Administración tributaria del Estado requerido. De encontrarse dichos datos en su poder al momento de recibir el requerimiento, el plazo máximo de suministro a otro Estado miembro queda fijado en dos meses. Por el contrario, si los datos no se encontrasen en un poder, y la Administración del Estado requerido debiese realizar actuaciones encaminadas a la obtención de dicha información, el plazo se amplía hasta los seis meses.

Además de ello, las disposiciones relativas al intercambio de información previo requerimiento se completan con la referencia sobre los plazos en los que debe gestionarse el requerimiento de información, contenida en el art. 7 DCA. Así, el apartado 1 de este artículo dispone: *“La autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 5 lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud. No obstante, si la autoridad requerida ya dispusiera de dicha información, el plazo para la comunicación quedará limitado a dos meses”.*

No obstante, y al igual que los Modelos de la OCDE, el art. 7.2 de la Directiva permite a los Estados Miembros involucrados en un intercambio previo requerimiento acordar unos plazos diferentes. Dada la naturaleza de “norma de mínimos” que corresponde a la Directiva, la interpretación de este artículo debe pasar por permitir a los Estados acordar un plazo más reducido de realización del intercambio, pero no uno más amplio. De este modo, los Estados podrían acordar el plazo que estimasen oportuno pero en todo caso por debajo de los límites mínimos de dos y seis meses comentados con anterioridad.

Sin embargo, a mi juicio esta interpretación puede resultar contraproducente, dado que en ciertas ocasiones puede resultar conveniente acordar un plazo de intercambio más dilatado. Ello puede ocurrir en aquellos casos en los que por la complejidad de la investigación, o el volumen de la información solicitada, sea necesario ofrecer al Estado requerido un plazo más amplio. En estos supuestos, y en atención al caso concreto, en mi opinión los EEMM deben poder acordar un límite temporal más extenso, de manera que el Estado requerido cuente con mayor margen en la recopilación y preparación de la información a suministrar.

Además, esta interpretación creo que resulta coherente con la previsión del art. 7.5 DCA, redactado como sigue: *“Cuando la autoridad requerida no se halle en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido, inmediatamente y, en cualquier caso, en el plazo de tres meses a partir de la recepción de la solicitud, informará a la autoridad requirente de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera podrá proporcionar una respuesta”*. A la luz de este precepto, parece desprenderse que la DCA permite superar los plazos apuntados anteriormente bajo determinadas circunstancias. En consecuencia, este artículo, en consonancia con el art. 7.2, permitiría a los Estados la realización de intercambios de información rogados con plazos más amplios a los establecidos por la Directiva de manera excepcional⁵⁹².

Además, la previsión de plazos no tiene efectos únicamente respecto del suministro de información al Estado requirente, si no que el Estado requerido también ha de respetar un período máximo de tiempo a la hora de acusar el recibo de la solicitud de datos. En este sentido, el art. 7.3 DCA dispone: *“La autoridad requerida acusará recibo de una solicitud ante la autoridad requirente, por medios electrónicos si es posible, inmediatamente y, en cualquier caso, a más tardar, en el plazo de siete días hábiles a contar desde su recepción”*. Asimismo, de acuerdo al art. 7.4 DCA esta Autoridad podrá notificar cualquier deficiencia observada en el requerimiento y solicitar al Estado requirente información complementaria necesaria. El efecto de esta solicitud es que los plazos para efectuar el intercambio comenzarán a contar desde la recepción de la información adicional requerida.

Algunos Estados Miembros, no obstante, han afirmado que la obligación de acusar recibo respecto de las solicitudes recibidas puede resultar gravosa a la hora de atender los requerimientos, traducándose en una ralentización de los mismos. Por ello, han

⁵⁹² Esta excepcional parece haber sido respetada a la hora de poner en práctica las disposiciones de la Directiva. Como refleja el Informe de la Comisión al respecto esta ampliación de plazos ha tenido lugar en pocas ocasiones, y debido a circunstancias excepcionales como puede ser la especial dificultad a la hora de obtener la información solicitada, o la necesidad de aplicar un procedimiento doméstico especial para la obtención de información bancaria. Vid. *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 5.

propuesto a la Comisión el diseño de un proceso de acuse de recibo automatizado que agilice este trámite y permita un intercambio más eficiente⁵⁹³.

En este sentido, cuando el intercambio no pueda realizarse por alguna razón, la Autoridad requerida deberá informar de tal circunstancia a la requirente. Como el art. 7.6 DCA establece al respecto: *“Cuando la autoridad requerida no posea la información solicitada y no se halle en condiciones de responder a la solicitud de información o se niegue a hacerlo por los motivos expresados en el artículo 17, informará a la autoridad requirente de los motivos de su postura inmediatamente y, en cualquier caso, en el plazo de un mes a partir de la recepción de la solicitud”*⁵⁹⁴.

Como ha quedado de manifiesto, los diferentes instrumentos examinados abogan por establecer un intercambio previo requerimiento ágil, acotado en el tiempo, evitando una dilación en el mismo que a la larga lo convierta en un instrumento ineficaz o, directamente, inútil. Para ello, algunos de estos instrumentos fijan plazos máximos de mayor o menor extensión, dentro de los cuales las Autoridades requeridas están obligadas a suministrar la información solicitada. Sin embargo, y aunque a mi juicio el establecimiento de estos plazos es un requisito fundamental de la eficacia del intercambio, también considero que con la fijación de estos límites temporales no es suficiente.

Ello es así porque ninguno de estos instrumentos prevé consecuencia alguna al incumplimiento de los plazos establecidos en su articulado. De hecho, los propios Comentarios al MCOCE contienen una recomendación que, virtualmente, priva de fuerza vinculante al establecimiento de plazos. De acuerdo a los mismos, el intercambio de información previo requerimiento que se produzca superando los límites temporales fijados debe considerarse plenamente válido, como si, de hecho, se hubiese realizado respetando dichos límites. En este sentido, los propios Comentarios postulan que, pese a la superación del plazo máximo, no podrá hacerse ninguna objeción a la utilización de la información intercambiada en la jurisdicción que la haya recibido.

En consecuencia, los Estados implicados en un intercambio carecen de medios jurídicos para obligar a sus contrapartes a cumplir con los plazos establecidos, o para sancionar los incumplimientos de tales plazos. Más allá de una aplicación del principio de reciprocidad que conduciría a una pérdida de eficacia de esta herramienta –negándose a intercambiar información o dilatando los tiempos de respuesta a los requerimientos cursados por otras Administraciones-, los Estados se ven incapaces de compeler al resto de jurisdicciones al cumplimiento de los límites temporales del intercambio previo

⁵⁹³ Vid. *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 5.

⁵⁹⁴ De acuerdo a lo reflejado por el Informe de la Comisión respecto a la implementación de la DCA, la cantidad de requerimientos no respondidos satisfactoriamente es bastante reducida dentro de la UE, siendo las causas más frecuentes la imposibilidad de identificar al obligado tributario, su desaparición o el transcurso del plazo de prescripción. Vid. *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 5.

requerimiento. Ello como es evidente puede suponer una pérdida de agilidad y eficiencia del intercambio, pues la vinculación que estos límites temporales ejercen sobre las Autoridades que deben realizar el intercambio se reduce.

De hecho, y atendiendo a lo reflejado por el Informe de la Comisión Europea acerca del funcionamiento de la DCA, el retraso a la hora de suministrar la información solicitada por parte de las Autoridades de los EEMM de la UE no es, en absoluto, infrecuente. A tenor de los datos recopilados por este informe, desde 2014 algo más de la mitad de las solicitudes de información tributaria a otras Administraciones dentro de la UE fueron contestadas dentro de los límites temporales que fija la Directiva. Así, de las 25.865 solicitudes cursadas durante los años 2014, 2015 y 2016, únicamente 15.721 obtuvieron respuesta dentro de los 6 meses que establece el art. 7.1 DCA. En consecuencia, 10.144 requerimientos entre Estados de la UE no fueron atendidos dentro de los plazos marcados por la Directiva durante este período.

Los datos arrojados por este informe demuestran que, si bien hay un grado de cumplimiento notable por parte de las Administraciones requeridas, lo cierto es que todavía existe una cierta falta de agilidad a la hora de responder a las solicitudes de información por parte de las mismas. No hay que olvidar al respecto que estos datos tienen lugar dentro del ámbito de la UE, donde la cooperación entre Estados y la capacidad de las Instituciones de la Unión para hacer cumplir la normativa comunitaria son mayores a las de cualquier otro arreglo internacional o regional. Es posible aventurar, en consecuencia, que otros instrumentos dedicados al intercambio pueden demostrar un mayor incumplimiento de los plazos, y por ende, un intercambio menos efectivo. Así las cosas, y pese al notable desarrollo de esta herramienta durante los últimos años, todavía queda un largo camino por recorrer a la hora de garantizar un intercambio previo requerimiento eficaz y efectivo.

Otro déficit de esta modalidad es que la misma constituye un mecanismo pasivo para el Estado que solicita la información. Dicho Estado puede requerir el envío de cierta información, pero en ningún caso puede intervenir ni influir en las acciones llevadas a cabo por la Administración del Estado requerido para obtener dicha información. En este sentido, el Estado requirente tampoco será capaz de controlar la forma en que dicha información le es enviada, un aspecto que puede resultar clave para su aprovechamiento⁵⁹⁵.

Es por ello que los instrumentos examinados anteriormente incluyen ciertas previsiones que permiten al Estado requirente establecer determinadas pautas en la recopilación o envío de la información, de manera que la misma pueda utilizarse en su jurisdicción y de acuerdo a los condicionantes de su ordenamiento interno. A este respecto, los Comentarios al MCOCDE reconocen que en determinados supuestos el Estado requirente necesitará recibir la información en un determinado formato (por ejemplo

⁵⁹⁵ SEER, R., GABERT, I, “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, en *Bulletin for International Taxation*, Febrero 2011, p. 94.

documentos originales o copias autenticadas). En estos casos, recomienda que el Estado requerido se acomode en la mayor medida posible a las necesidades probatorias del requirente, siempre que así lo permita su ordenamiento interno⁵⁹⁶.

La misma previsión puede encontrarse en el art. 5.3 MTIEA, redactado como sigue: “*Si así lo solicita expresamente la autoridad competente de una Parte requirente, la autoridad competente de la Parte requerida proporcionará información en virtud del presente artículo, en la medida permitida por su Derecho interno, en forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales*”. Los Comentarios a este artículo, no obstante, señalan que los documentos originales pueden contener tanto información pertinente a efectos fiscales como otros datos que carezcan de relevancia. En estos casos aconsejan un análisis caso por caso de manera conjunta (Estado requirente y Estado requerido) que permita llegar a un acuerdo sobre el suministro del documento en cuestión⁵⁹⁷.

Del mismo modo, la Convención Multilateral en su art. 20.3 reconoce esta posibilidad, postulando: “*Si, con respecto a una solicitud de información, el Estado requirente ha especificado la forma en que desea que se le otorgue dicha información y el Estado requerido está en posición de hacerlo de tal manera, el Estado requerido otorgará la información en la forma en la que fue solicitada*”.

Finalmente, el art. 6.4 DCA recoge esta previsión de un modo similar, cuando dispone: “*Cuando así lo solicite específicamente la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará los documentos originales siempre y cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello*”.

La Directiva contiene además una previsión que resulta de gran interés, que no tiene reflejo en el resto de instrumentos y que a mi juicio puede resultar eficaz a la hora de paliar el rol pasivo del Estado requirente en el intercambio de información. Esta regla se encuentra contenida en el art. 6.2 DCA, expresada de la siguiente manera: “*La solicitud a que se refiere el artículo 5 podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. Si la autoridad requerida decidiera que no es necesario proceder a una investigación administrativa, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar tal decisión*”.

A la luz de este precepto, el Estado requirente puede adoptar un papel activo en la recopilación de la información en la jurisdicción de otro Estado Miembro, proponiendo al Estado requerido la realización de una concreta actuación. No obstante, tanto la solicitud de dicha actuación como la aceptación de la misma por parte del Estado requerido son opcionales⁵⁹⁸. En este último caso el Estado llamado a suministrar la información deberá motivar la no procedencia de la actuación en concreto para poder negarse a su realización. Además, de la redacción del art. 6.2 DCA no se desprende que pueda existir un intercambio de opiniones entre las Autoridades competentes, por lo que

⁵⁹⁶ CMCOCDE (2017), art. 26, para. 10.2.

⁵⁹⁷ CMTIEA (2015), para. 45.

⁵⁹⁸ Así lo entiende MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La nueva Directiva...”, op. cit., p. 9.

parece que la negativa expresada por la Autoridad requerida tiene el carácter de definitiva⁵⁹⁹.

De este modo, todos los instrumentos prevén una pequeña participación del Estado requirente en la recopilación de información que tiene lugar en el Estado requerido, si bien únicamente a través de la fijación de ciertas recomendaciones. A través de las mismas, estos instrumentos buscan articular un intercambio de información más eficaz, en el que los datos suministrados puedan ser utilizados para aplicar la normativa fiscal del Estado requirente sin obstáculos.

Por último, es necesario señalar que otra desventaja de esta modalidad reside en que la misma lleva aparejado todo un procedimiento administrativo que requiere de la actividad de las Administraciones del Estado requirente y del requerido. Como se ha apuntado a lo largo de este apartado, las primeras deberán preparar y enviar un requerimiento, suministrando a la Administración requerida todos aquellos datos que permitan una correcta identificación del sujeto investigado y los concretos datos solicitados. Por su parte, las segundas deberán recopilar y enviar a su vez la información solicitada, atendiendo a sus propias normas y observando en todo caso las potestades y límites impuestos por su ordenamiento tributario interno.

De esta manera, el intercambio previo requerimiento se encauza a través de dos Administraciones diferentes, organizadas según estructuras desiguales y sometidas a marcos jurídicos dispares. Cada una de ellas, por tanto, actuará de conformidad con su ordenamiento tributario interno, y de acuerdo a la normativa doméstica en materia de obtención y tratamiento de los datos relativos a sus administrados. Esta falta de homogeneidad a menudo puede tener como consecuencia un aumento de los costes, así como el surgimiento de cargas adicionales, y, en los casos más extremos, la imposibilidad de utilizar la información intercambiada al no haberse respetado el régimen de obtención y custodia de los datos con trascendencia tributaria⁶⁰⁰.

El intercambio previo requerimiento es, con diferencia, la modalidad más extendida en el panorama internacional. No obstante, como ha sido desarrollado a lo largo de este apartado, dicha modalidad cuenta con diferentes fortalezas y debilidades a la hora de satisfacer las funciones encomendadas al intercambio internacional de información tributaria. De este modo, la utilización de esta modalidad de intercambio permite una investigación “en profundidad” de la situación de un obligado tributario, solicitando a otro Estado los datos concretos que la Administración requirente precisa para desarrollar sus funciones en el ámbito interno. Ello permitiría a la Administración conocer con precisión la situación de un sujeto, las operaciones realizadas, los ingresos, gastos o capacidad económica del mismo.

⁵⁹⁹ Así lo consideran MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La nueva Directiva...”, op. cit., p. 9, y MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 240.

⁶⁰⁰ GUSMAO DE OLIVEIRA, A., “Exchange of Information on Request”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 463-481, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 473.

En definitiva, esta modalidad permite solicitar con la mayor precisión posible todos los datos relativos a aquellos elementos determinantes de la obligación tributaria. En consecuencia, el intercambio previo requerimiento puede resultar de gran utilidad a la hora de cumplir con la función de determinar correctamente las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones transnacionales.

No obstante, y como se apuntó con anterioridad, el requerimiento de información a otra Administración exige que, al menos, exista una sospecha en el plano doméstico relativa al incorrecto cumplimiento de las obligaciones tributarias de un sujeto. Consecuentemente, esta modalidad no se demuestra efectiva a la hora de descubrir aquellos incumplimientos de obligaciones que tengan un componente transfronterizo y respecto de los cuales la Administración doméstica no cuente con indicios.

Esta modalidad, por tanto, no permite la realización de una labor preventiva respecto del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que atañen a aquellos sujetos que realizan actividades fuera del territorio de su jurisdicción de residencia. Así, a diferencia del intercambio automático, que será analizado más adelante en este capítulo, no permite desarrollar una labor de gestión automatizada y masiva. El intercambio previo requerimiento tiene así una naturaleza *represiva* de los incumplimientos del ordenamiento tributario, pero no puede ser considerado como una herramienta eficaz a la hora de realizar tareas preventivas de gestión fiscal.

Por otro lado, esta modalidad puede permitir desarrollar investigaciones exhaustivas en relación a infracciones de naturaleza tributaria o incluso conductas delictivas. Así, la Autoridad que esté llevando a cabo un procedimiento de esta naturaleza puede solicitar a otras Autoridades la realización de acciones concretas necesarias para construir el elemento probatorio que permita llevar la investigación a buen término. A través de esta modalidad, por tanto, es posible expandir la acción de la Administración tributaria más allá de su ámbito territorial de competencia, recabando todos aquellos elementos de prueba situados fuera de dicho ámbito e incorporándolos al procedimiento que se sigue en el plano doméstico.

Finalmente, y de manera indirecta, esta modalidad de intercambio puede ser utilizada para garantizar la protección de aquellos contribuyentes que realizan operaciones transnacionales frente a la actuación de la Administración. El hecho de que las Autoridades de cada Estado puedan requerir a otras Autoridades aquellos datos que consideran necesarios para conocer con exactitud la situación de un obligado tributario puede prevenir la imposición de tributos –o incluso sanciones– basadas en presunciones desfavorables para dichos obligados. Sin embargo, para que esta protección sea realmente efectiva, el intercambio de información previo requerimiento debe resultar obligatorio siempre que la Administración actuante tenga dudas acerca de la situación de un obligado, o dicho obligado solicite que se realice el intercambio.

No obstante, y como se apuntó con anterioridad al hilo de las funciones del intercambio, este procedimiento de solicitud de datos entre Administraciones tiene un carácter potestativo. En consecuencia, la función de protección del obligado tributario que esta

herramienta puede desarrollar se ve condicionada por la predisposición de cada Administración a realizar intercambios de información.

2.2. El intercambio espontáneo de información entre Administraciones tributarias.

La segunda modalidad de intercambio de información objeto de examen es el intercambio espontáneo. Como su propio nombre indica, esta modalidad implica la transmisión ocasional o asistemática de la información que el Estado remitente considere previsiblemente relevante para la aplicación de la normativa fiscal del Estado receptor, sin que medie solicitud alguna por parte de este último ni acuerdo de envío rutinario de información alguno. En este caso la información es intercambiada espontáneamente cuando una de las partes ha obtenido, durante el desarrollo de sus tareas de Administración tributaria, una información que considera puede ser útil o del interés –fiscal- de otra parte. Así, envía dicha información por su propia iniciativa, y sin que esta segunda parte –que probablemente ni siquiera la conociese- haga ningún tipo de requerimiento o solicitud⁶⁰¹.

A) Tratamiento normativo del intercambio espontáneo de información.

La modalidad de intercambio espontáneo de información cuenta con un reconocimiento heterogéneo en los diferentes instrumentos analizados. En primer lugar, es destacable la falta de reconocimiento de esta modalidad en el texto del Art. 26 MCOCDE. Para encontrar una –mínima- referencia a esta modalidad de intercambio es necesario acudir a los Comentarios, que reconocen la posibilidad de ceder datos tributarios a otra Administración por esta vía⁶⁰². Sin embargo, este apunte no tiene ningún desarrollo en tales Comentarios, que no disponen ninguna regla en relación a esta modalidad.

Esta misma situación podía predicarse respecto del MTIEA, que en su redacción original en 2002 no reconoció esta modalidad. El mismo estableció en su art. 5, dedicado al intercambio de información, que este Modelo únicamente se refería al intercambio previo requerimiento. No obstante, los Comentarios al MTIEA abrían la puerta a la ampliación de la colaboración entre las partes del Acuerdo, que podían convenir la realización de intercambios espontáneos⁶⁰³.

Esta situación cambió en 2015, cuando la OCDE publicó un Modelo de Protocolo Adicional al MTIEA⁶⁰⁴ que reconocía expresamente la posibilidad de utilizar las

⁶⁰¹ En cuando a la definición del intercambio espontáneo de información tributaria vid.; OECD, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 7. También NOCETE CORREA, F. J., y DEL PRADO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., p. 91; o GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información...”, op. cit., p. 245.

⁶⁰² CMOCDE (2017), art. 26, para. 9.

⁶⁰³ CMTIEA (2015), para. 39.

⁶⁰⁴ OCDE, *Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA*, OCDE Publishing, Paris, 2015.

modalidades de intercambio espontáneo y automático. Este Modelo de Protocolo introdujo un nuevo artículo al Modelo TIEA, el art. 5B, el cual habilita a los Estados firmantes al intercambio de información de forma espontánea. Este artículo presenta, además, dos redacciones alternativas.

La primera de ellas comprende una fórmula general de acuerdo a la cual, cualquier Administración puede proceder a enviar a su contraparte aquellos datos de los que tenga conocimiento y que considere previsiblemente relevantes para la consecución de los objetivos plasmados en el art. 1 MTIEA. En consecuencia, y de acuerdo a este artículo, las Administraciones pueden realizar el envío espontáneo de aquella información que consideren puede resultar relevante para la aplicación del ordenamiento tributario doméstico de otra jurisdicción firmante.

La segunda posibilidad a la hora de introducir este artículo 5B recoge, por su parte, aquellas situaciones en las que una Administración puede remitir a otra determinados datos en aplicación de esta modalidad, como son: (1) *“La sospecha de que en otro Estado se está produciendo una pérdida significativa de ingresos fiscales;* (2) *Los pagos hechos a residentes en otro Estado cuando existan sospechas de que los mismos no han sido declarados,* (3) *La reducción o exención otorgada a una persona que podría aumentar las obligaciones fiscales en otro Estado,* (4) *Los acuerdos comerciales celebrados entre personas sometidas a obligaciones tributarias en dos Estados y conducidos a través de una o más jurisdicciones de manera que pudieran dar como resultado un ahorro fiscal;* (5) *La sospecha de que se está produciendo un ahorro fiscal debido a transferencias artificiales de beneficios entre empresas de un mismo grupo;* (6) *La posibilidad de que se esté utilizando un esquema de evasión o elusión”*⁶⁰⁵.

El escaso reconocimiento inicial del intercambio espontáneo de información en los Modelos OCDE hizo que esta organización incluyese algunas directrices en su Manual sobre intercambio de información sobre la comunicación espontánea, aplicables tanto en el caso del MCOCDE como en el MTIEA. Así, y además de recoger los mismos supuestos previstos por el art. 5B MTIEA, en los que una Administración puede enviar información a otra, el propio Manual contiene una recomendación acerca de la información a transmitir en casos de intercambios espontáneos⁶⁰⁶: (1) *“La identidad y datos personales de las personas a las que hace referencia la información intercambiada;* (2) *La identidad y datos personales de la persona de la cual se obtuvo la información y cualquier relación relevante de ésta con las personas a las que hace referencia dicha información;* (3) *La identidad y datos personales de los intermediarios (si los hubiese), y los datos bancarios si éstos fuesen entidades financieras;* (4) *La información recopilada y la explicación de por qué la misma podría resultar interesante para el Estado receptor;* (5) *El modo de obtener la información y la identificación de la fuente de información suministrada (declaración, 3ª parte...);* (6)

⁶⁰⁵ Todas estas previsiones presentes en el art. 5B MTIEA vienen reconocidas asimismo en el Módulo 2 del Manual de la OCDE, sobre intercambio espontáneo de información tributaria. Vid. OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange ...*, p. 3.

⁶⁰⁶ OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange ...*, p. 4.

Las posibles notificaciones (si las hubiera) del intercambio realizadas al contribuyente o a una tercera parte; (7) Las posibles objeciones a la notificación al contribuyente de la recepción de la información; (8) Las posibles objeciones a la revelación de toda o parte de la información suministrada; (9) En su caso, una petición de feedback por parte de la Administración receptora; (10) Un recordatorio de las normas de confidencialidad aplicables a la información intercambiada; (11) Los datos de contacto del funcionario de contacto de la Administración proveedora”.

A través de estas recomendaciones, la OCDE trata de aumentar el grado de precisión del intercambio espontáneo de información, así como de guiar a los funcionarios encargados de su realización. Dado que el texto del Art. 26 MCOCDE y el MTIEA realizan menciones insuficientes a esta, la referencia a la hora de analizar el intercambio espontáneo articulado por el Art. 26 MCOCDE debe ser el Módulo 2 del Manual⁶⁰⁷.

A diferencia de esta escasa regulación por parte de los Modelos de la OCDE, la Convención Multilateral dedica un artículo propio a esta modalidad de intercambio de información. En este sentido, el artículo 7.1 de la Convención incluye una lista de situaciones en las que es *obligatorio* proceder a un intercambio de este tipo. Este artículo está redactado del siguiente modo:

“1. Una Parte, sin que exista solicitud previa, transmitirá a otra de las Partes la información de la que tenga conocimiento en las siguientes circunstancias:

- a. la Parte mencionada en primer lugar tiene razones para suponer que existe una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra Parte;*
- b. una persona que esté sujeta a impuesto obtiene una reducción o exención de impuesto en la Parte mencionada en primer lugar, lo que generaría un incremento en el impuesto o la obligación de pagar impuesto en la otra Parte;*
- c. los tratos comerciales entre una persona sujeta a impuesto en una Parte y una persona sujeta a impuesto en otra de las Partes se conducen en uno o más países de tal forma que puede resultar en un ahorro de impuesto en cualquiera de las Partes o en ambas;*
- d. una Parte tiene razones para suponer que un ahorro de impuesto puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas;*
- e. si la información enviada a la Parte mencionada en primer lugar por la otra Parte ha permitido que se obtenga información, la cual puede ser relevante para determinar obligaciones de pago de impuestos en esta última Parte”.*

Además, dicha norma establece en su apartado segundo la obligación de los Estados contratantes de habilitar los mecanismos necesarios para que la información esté disponible para otros Estados una vez se certifiquen las circunstancias que aparecen en la lista. Esto es, los Estados deben contar con excepciones a sus propias normas de confidencialidad de la información tributaria que permitan su cesión a otras Administraciones no sólo cuando éstas lo soliciten, sino por propia iniciativa y como resultado de la aplicación del art. 7.1 de la Convención.

⁶⁰⁷ OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange ...*

Así, a diferencia de otros instrumentos como el MCOCDE o el Modelo de TIEA, que recurren a elementos de *soft law* como los Comentarios o el Manual de la OCDE, en el caso de la Convención los supuestos susceptibles de dar lugar a un intercambio espontáneo están recogidos en la propia norma. Esta lista fija unas pautas de utilización de la modalidad espontánea para las Administraciones tributarias implicadas en el intercambio de información. De este modo, compone una “guía de uso” del intercambio espontáneo de información, que tiene como resultado una aplicación más homogénea de esta herramienta, aumentando así su eficacia. En consecuencia, la Convención contiene una regulación mucho más efectiva del intercambio espontáneo de información tributaria que los Modelos OCDE.

Por último, y al igual que hace la Convención de Estrasburgo, la DCA dispone una lista de situaciones en las que es obligatorio⁶⁰⁸ llevar a cabo un intercambio espontáneo. Dicha lista se contiene en su artículo 9.1, redactado como sigue:

“1. La autoridad competente de cada Estado miembro deberá comunicar a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro afectado la información contemplada en el artículo 1, apartado 1, en caso de que:

- a) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro;*
- b) un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produciría un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro;*
- c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos;*
- d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas;*
- e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro”.*

De este modo, el artículo 9 DCA establece una serie de supuestos en los EEMM tienen el deber de ceder la información al socio que puede verse afectado, estableciendo una obligación incondicional y uniforme para todas las Autoridades de estos EEMM. En mi opinión este sistema contribuye a la mejora de la eficacia del intercambio de información, al vincular de manera inequívoca a las Autoridades competentes reduciendo su margen de discrecionalidad.

No obstante, el art. 9.2 DCA contiene también una cláusula de cierre de acuerdo a la cual puede procederse al envío de información haciendo uso del intercambio espontáneo aun cuando no tenga lugar ninguna de las condiciones mencionadas en la lista. Con esta cláusula, la DCA no acota los supuestos de intercambio espontáneo taxativamente, sino

⁶⁰⁸ Pues así lo ha dispuesto el TJUE. Vid. TJUE, Caso C- 420/98, *W.N.*, de 13 de abril de 2000.

que deja la puerta abierta a la iniciativa de los EEMM. Dicho artículo dispone: “2. *Las autoridades competentes de cada Estado miembro podrán comunicar espontáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros la información de la que tengan conocimiento y que pueda ser útil a las autoridades competentes de los demás Estados miembros*”.

En consecuencia, el intercambio espontáneo de información diseñado por la DCA demuestra un doble enfoque. Por un lado, la DCA establece un intercambio espontáneo *obligatorio* cuando tengan lugar las circunstancias reflejadas en el listado del art. 9.1. En segundo lugar, la Directiva instaura un intercambio espontáneo *potestativo* en el resto de supuestos en los que no concurren tales circunstancias pero la Autoridad competente de un Estado considere que una información puede ser de utilidad para otra Administración⁶⁰⁹.

Otra previsión interesante acerca de esta modalidad de intercambio es el sistema de plazos que establece la DCA. Esta norma dispone en su art. 10 los límites temporales dentro de los cuáles las Autoridades competentes deben ceder los datos al resto de socios, desde la concurrencia de cualquiera de las circunstancias plasmadas en el art. 9.1 o desde la apreciación de la utilidad de una información para otra Administración. Asimismo, este artículo establece la obligación para el Estado que recibe los datos de acusar el recibo de los mismos, notificando su recepción a la Autoridad que se los suministró. Dicho artículo se encuentra redactado del siguiente modo:

“1. La autoridad competente que vaya disponiendo de la información contemplada en el artículo 9, apartado 1, transmitirá a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro afectado dicha información lo antes posible, y a más tardar en el plazo de un mes a partir de la fecha en que dispuso de la misma”.

2. La autoridad competente a la que se haya comunicado información con arreglo al artículo 9 acusará recibo inmediatamente, y en cualquier caso en el plazo de siete días hábiles a partir del momento de la recepción, por medios electrónicos si es posible, ante la autoridad competente que haya facilitado la información”.

Por último, considero necesario destacar que en el desarrollo de esta forma de intercambio de información, el *feedback* juega un papel muy importante. Por lo general el intercambio espontáneo tendrá su origen en la evaluación propia realizada por la Autoridad competente de un Estado acerca de la posible utilidad que una información

⁶⁰⁹ Así lo consideran, entre otros, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La nueva Directiva...”, op. cit., p. 15 o GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El intercambio de información...”, op. cit., p. 6 y HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la directiva...”, op. cit., p. 94. En opinión de GABERT, I., “Council Directive 2016/11/EU...”, op. cit., p. 344, la habilitación de este intercambio potestativo como cláusula de cierre en el apartado 2 es fundamental para la ampliación del ámbito de aplicación del intercambio espontáneo. A juicio de esta autora, la previsión de un listado de supuestos en los que debe intercambiarse la información podría actuar como un corsé que impidiese el suministro de información relevante a otros Estados en supuestos diferentes a los recogidos en dicho listado, limitando la eficacia de esta modalidad. Con la inclusión de este intercambio espontáneo potestativo aplicable en cualquier supuesto en el que un Estado considere que la información puede ser relevante para cualquier otra información se preserva la eficacia de esta modalidad, permitiendo su aplicación en un ámbito más extenso.

puede tener para otra Administración. No obstante, dicha evaluación no contará, al contrario de lo que ocurre en el intercambio previo requerimiento, con indicadores acerca de la utilidad *real* de la información en el Estado que la recibe. En consecuencia, resulta clave la recepción de información de retorno que valore la pertinencia de los datos recibidos, de modo que la Autoridad que procedió al suministro pueda considerar continuar enviando información *motu proprio* o bien abandonar esta práctica por su falta de utilidad.

Así las cosas, el envío de un *feedback* por parte del Estado que recibió la información también podría tener un efecto beneficioso sobre esta modalidad de intercambio de cara a futuro. A través de él, los funcionarios de la Administración suministradora de información pueden formarse una imagen acerca de las necesidades de las Autoridades fiscales que recibieron dicha información, conociendo qué tipo de información obra regularmente en su poder y cuál puede resultar de utilidad por carecer de ella. Ello significa que este tipo de intercambio necesita de un alto grado de confianza entre las Administraciones involucradas en él, pues puede llegar a revelar un alto grado de información acerca de sus organizaciones, procedimientos y configuraciones internas.

Además, la elaboración y envío de una información de retorno por parte de la Autoridad que recibe los datos por vía de intercambio espontáneo puede motivar la apertura de procedimientos de comprobación o investigación en la jurisdicción que suministró la información⁶¹⁰. Este proceso, conocido como *reverse audit*, supone examinar los resultados alcanzados por otra Administración al utilizar los datos suministrados mediante intercambio para proceder a investigar o comprobar la situación de contribuyentes en su propio ámbito interno.

Es por ello que la Administración que intercambió la información de manera espontánea debe, por lo general, pedir un informe acerca de su utilidad a la que la recibió. Mediante dicho informe, los funcionarios del Estado que suministró la información pueden proceder a una mejor aplicación de su normativa interna, por ejemplo concediendo o denegando un beneficio fiscal en función de la imposición que se produzca, a raíz de la recepción de información, en el Estado al que suministró⁶¹¹. Esta circunstancia crea además un aliciente para el intercambio de información espontáneo por parte del Estado que debe suministrar la información.

Sin embargo, y como ya apunté en relación al intercambio previo requerimiento, el reconocimiento de la obligación de suministrar *feedback* a las Autoridades competentes de otros Estados es escaso en los instrumentos objeto de análisis. De este modo, los Modelos OCDE no contienen previsión alguna al respecto, y la Convención Multilateral únicamente recoge una referencia indirecta en su articulado –art. 20-. La DCA, único instrumento que de manera expresa hace referencia a la información de retorno en su art. 14.1, redactado como sigue: “1. Cuando la autoridad competente facilite información conforme a lo dispuesto en los artículos 5 o 9, podrá solicitar a la

⁶¹⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era en la cooperación...”, op. cit., p. 76.

⁶¹¹ TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., p. 91.

autoridad competente que haya recibido la información que envíe información de retorno sobre la misma. Si se solicita información de retorno, la autoridad competente que haya recibido la información, sin perjuicio de la normativa sobre el secreto fiscal y sobre protección de datos aplicable en su Estado miembro, remitirá lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de tres meses a partir del momento en que se conozca el resultado de la utilización de la información solicitada, dicha información de retorno a la autoridad competente que haya facilitado la información. La Comisión determinará las modalidades prácticas del retorno de información de conformidad con el procedimiento al que se hace referencia en el artículo 26, apartado 2”.

Como puede apreciarse, el art. 14 DCA condiciona el envío de esta información a la existencia de una solicitud por parte de aquella Autoridad competente que suministró la información. Para ello, establece un plazo máximo de tres meses desde el requerimiento de *feedback*, período dentro del cual el Estado que recibió la información debe comunicar al que la suministró la utilidad dada a los datos remitidos. En mi opinión, no obstante este lapso de tiempo puede demostrarse demasiado corto, pues la activación del procedimiento pertinente en la jurisdicción que recibe la información, así como el desarrollo de dicho procedimiento, puede comprender un período de tiempo más amplio que esos dos meses, por lo que la Autoridad que recibió la información vía intercambio espontáneo puede no contar con los resultados relativos a la utilización de la misma dentro del plazo señalado.

Finalmente, a mi juicio las previsiones relativas a la información de retorno contenidas en los instrumentos analizados resultan insuficientes, por lo que para garantizar la eficacia del intercambio de información previo requerimiento es necesario la fijación de una obligación de proveer *feedback* a la Autoridad que cedió los datos en todos los casos.

B) El mecanismo de intercambio espontáneo de información en España.

La realización en la práctica del intercambio espontáneo de información⁶¹² por parte de la Administración española tiene su origen en la recopilación de datos en procedimientos de comprobación o investigación. Cuando los funcionarios encargados de conducir tales procedimientos consideran que la información obtenida puede ser relevante para otro Estado –guiados por los listados contenidos en los instrumentos de intercambio o el Manual OCDE–, deben elaborar un informe lo más completo posible. Para ello, debe valorarse la utilidad y oportunidad de la información en cuestión.

Este informe se envía a la Oficina de Enlace, órgano encargado de coordinar todos los envíos y recepciones de información con Administraciones extranjeras. Esta Oficina analiza la información a remitir y la oportunidad del envío. En caso de considerar que tal información puede ser pertinente para otra Autoridad, se procede al envío a otro

⁶¹² Este procedimiento se describe por parte de GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información...”, op. cit., p. 246.

Estado, vía electrónica segura –como *ccnmail*- o, en caso de no existir, vía correo postal.

Por otro lado, cuando España es el Estado receptor de la información, la misma llegará a la Oficina de Enlace, órgano que centraliza todos los envíos de información. Esta oficina registra la entrada y examina su procedencia, lo que puede conducir a dos escenarios diferentes. En primer lugar, si la información recibida se considera incompleta, la Oficina de Enlace puede solicitar a la Autoridad del Estado que la envíe la ampliación de la misma o cuantas aclaraciones considere necesarias. Por el contrario, si la información se considera completa, se acusa el recibo al Estado que la suministró y a su traslado a la oficina territorial para que, si es pertinente, proceda a uso. En este último caso, si el Estado que ha enviado la información requiere de *feedback*, la oficina territorial que en última instancia ha recibido los datos debe elaborar un informe valorando su utilidad.

C) Valoración jurídica del intercambio espontáneo de información.

El intercambio de información espontáneo presenta ciertos aspectos positivos que deben ser destacados. En primer lugar, constituye el envío de una información sobre la que, por lo general, el Estado receptor no tiene ningún conocimiento. En este sentido, la misma puede señalar a contribuyentes sobre los que la Administración receptora no tuviese ningún tipo de sospecha previa, dando inicio a una investigación. Es por ello que esta modalidad puede resultar altamente efectiva en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales⁶¹³.

Los resultados arrojados por el Informe elaborado por la Comisión Europea y relativo a la implementación y funcionamiento de la DCA pueden resultar reveladores. A la hora de analizar los intercambios espontáneos realizados por las Autoridades de los EEMM de la UE, el informe afirma que el número de intercambios realizados bajo esta modalidad es muy similar al de aquellos intercambios realizados previo requerimiento⁶¹⁴. Además, la tendencia va en aumento, realizándose un mayor número de comunicaciones espontáneas de información cada año –lo que podría explicarse por una mejora en la aplicación de esta modalidad a través del *feedback* suministrado entre Administraciones-.

Ello puede deberse, por un lado, a la necesidad de las Autoridades fiscales de haber iniciado una investigación, o al menos contar con una sospecha previa, en el caso del intercambio previo requerimiento para poder instar un requerimiento de datos con relevancia tributaria. Ello como es obvio limita en gran medida la posibilidad de solicitar información a otras Administraciones, una limitación que no tiene lugar en el intercambio espontáneo.

⁶¹³ SEER, R., GABERT, I., “European and International Tax Cooperation...”, op. cit., p. 94.

⁶¹⁴ *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 8.

Por otro lado, es necesario reparar en el hecho de que estos datos corresponden a un ámbito intra-UE, donde los Estados han desarrollado formas de cooperación estrecha que no se restringen únicamente al ámbito fiscal. Así, existe entre los mismos un alto grado de confianza, amén de normativa común y sistemas de resolución de conflictos vinculantes –como es el TJUE- que facilitan en gran medida la realización de estos intercambios.

Además, este intercambio tiene a su favor que la información que es enviada de forma espontánea ha pasado por el “filtro” de una Autoridad fiscal –frente a otras modalidades como el intercambio automático en el que el control previo puede ser menos exhaustivo-. Esta Autoridad puede examinar de forma minuciosa la conveniencia y posible utilidad de dicha información en otro Estado, y calibrar la relevancia de los datos a intercambiar basándose en su propia experiencia y pericia⁶¹⁵.

El intercambio de información espontáneo también cuenta con la ventaja de que su coste es muy reducido. Esta modalidad no supone por tanto un esfuerzo extra de investigación y recopilación por parte de la Administración que suministra la información, pues la misma ha sido obtenida durante el desarrollo normal de sus actividades⁶¹⁶. Esta modalidad de intercambio, por tanto, puede resultar muy eficiente a la hora de cumplir con las funciones encomendadas. Además, el principio de autonomía procedimental está acreditado en todo momento, pues la información es obtenida durante el normal desarrollo de las actividades de la Administración tributaria de turno, y por tanto de conformidad con su ordenamiento.

Sin embargo, esta modalidad de intercambio de información también presenta ciertas desventajas o problemas, pues su encaje con ciertos principios rectores del intercambio de información resulta problemático. En primer lugar puede afirmarse que el principio de subsidiariedad no se cumple al intercambiar información de forma espontánea. Ello es así porque la Autoridad del Estado que envía dicha información no tiene, por lo general, referencia acerca de las actividades e investigaciones que se desarrollan en el Estado receptor, ni conoce qué información obra en poder de este último. De este modo, es imposible comprobar de forma fehaciente si el Estado que recibe la información ha agotado todos sus recursos internos⁶¹⁷.

En segundo lugar se encuentra la cuestión de la obligatoriedad de esta categoría de intercambio –seguramente el problema más importante que presenta esta modalidad-. Es cierto que la mayoría de normas y Modelos se esfuerzan por dotar de fuerza obligatoria al intercambio espontáneo, describiendo incluso supuestos en los que el mismo debe

⁶¹⁵ JEONG, Y., “Spontaneous exchange of information”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 445-462, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 447. También lo apunta así el *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 8.

⁶¹⁶ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 119.

⁶¹⁷ HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information...”, op. cit., p. 254.

efectuarse⁶¹⁸. También la jurisprudencia⁶¹⁹ y la doctrina⁶²⁰ se han mostrado partidarios de esta obligatoriedad.

Sin embargo a mi juicio el problema no radica en declarar que el intercambio espontáneo es obligatorio, sino en la complicada tarea de dotar de efectividad a la obligación. En otras modalidades como el intercambio rogado o automático, pese a que las Autoridades los Estados que deben suministrar la información cuentan cierto margen de maniobra, hay métodos para desarrollar la obligatoriedad del intercambio —ya sea a través de un requerimiento o de un acuerdo para el intercambio automático—. En el intercambio espontáneo por el contrario la Autoridad del Estado que suministra la información cuenta con un margen amplísimo, casi tanto que puede llegar a convertir esa obligación en irrelevante. Ello es así porque queda a la entera discreción de las Autoridades de este Estado el considerar si la información puede o no ser relevante para el otro, y en consecuencia, decidir si debe o no remitir tal información.

Este problema puede agravarse teniendo en cuenta las diferencias —de estructura, organización, actuación...— existentes entre las diversas Administraciones tributarias, lo que puede traducirse en que la información que es irrelevante para una pueda tener gran valor para otra⁶²¹. En este sentido, el Estado receptor no puede pronunciarse acerca de dicha relevancia, pues por lo general ni siquiera conocerá la existencia de dicha información. En consecuencia, el nivel de compromiso de las Autoridades involucradas en este tipo de intercambios tiene una importancia crucial, pues sólo a través de una participación activa y basada en la buena fe por parte de las mismas se conseguirá un correcto intercambio⁶²².

Además, el cumplimiento de los plazos previstos para la realización del intercambio espontáneo es una cuestión problemática. Ello es así porque las Autoridades de los Estados involucrados en el intercambio por lo general tendrán pocas opciones de compeler a otras Autoridades al envío de la información solicitada. De hecho, por lo general las Autoridades que deben recibir la información ni siquiera tendrán conciencia de su existencia.

Es por ello que las estrategias para promover esta modalidad de intercambio adquieren una gran importancia, en pos de aumentar ese compromiso necesario por parte de los funcionarios, domésticos y foráneos. Así, la formación de los funcionarios en este ámbito es de suma importancia, así como la posibilidad de elaborar manuales y memorándums que faciliten su tarea a la hora de realizar un intercambio espontáneo.

⁶¹⁸ En este sentido, tanto la Directiva 2011/16 como la Convención de Estrasburgo (CoE/OCDE) detallan una serie de circunstancias relativas al intercambio espontáneo que obligan al envío de información. También el Manual de la OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information Provisions...* (op. cit.) declara esta obligación y enumera una serie de casos susceptibles de motivar un intercambio de información, si bien los Modelos de la OCDE no contienen una lista de supuestos al estilo de las normas antes citadas.

⁶¹⁹ TJUE, Caso C- 420/98, *W.N.*, de 13 de abril de 2000.

⁶²⁰ SCHENK-GEERS, *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 118.

⁶²¹ JEONG, Y., “Spontaneous exchange of information”, op. cit., p. 458.

⁶²² SEER, R., GABERT, I., “European and International Tax Cooperation...”, op. cit., p. 94.

También puede ser de utilidad en este sentido la publicación por parte de los Estados de las estadísticas de intercambios y su utilidad en términos de recaudación⁶²³.

Por último, esta modalidad de intercambio puede resultar menos respetuosa que el intercambio previo requerimiento con respecto al principio de relevancia previsible. A diferencia de lo que ocurría con el intercambio previo requerimiento, en el que este requisito era objeto de un doble examen, en el caso del intercambio espontáneo dicho examen sólo tendrá lugar en una ocasión. De este modo, únicamente la Administración que envía la información realizará el análisis *a priori* acerca de la relevancia que puede tener la misma para otro Estado. Es cierto en este punto que cuando la Administración suministrada reciba la información procederá a un análisis de su relevancia, para determinar si la misma puede o no ser utilizada. No obstante dicho análisis será irrelevante a efectos del intercambio, pues el mismo ya se habrá producido.

2.3 El intercambio automático de información entre Administraciones tributarias.

La tercera modalidad de intercambio internacional de información entre Administraciones tributarias es el intercambio automático. Esta tipología de intercambio de información (*on routine*) puede ser definida como el envío “a granel” o “en masa” de información sobre determinados contribuyentes, y relativa a ciertas categorías de renta, de forma periódica y sistemática⁶²⁴, lo que se traduce en un intercambio de información continuado entre los Estados involucrados⁶²⁵.

De manera tradicional, y pese a que esta modalidad ha sido prevista desde hace años por los instrumentos que reconocen el intercambio de información tributaria, la utilización de la misma ha sido reducida⁶²⁶. La razón puede encontrarse, por un lado, en la necesidad de llegar a acuerdos detallados entre las Administraciones implicadas, en los que se definan con claridad las categorías de datos a intercambiar, los plazos para el intercambio etc. Por otro, la realización de este intercambio automático requiere de una infraestructura y organización de las Administraciones implicadas que, hasta momentos recientes y gracias a los avances tecnológicos –básicamente informáticos- de los últimos años, era difícil adoptar y mantener. De esta forma, la implantación de un sistema de intercambio automático de información entre Administraciones tributarias ha tomado

⁶²³ OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2006.

⁶²⁴ OCDE, *Automatic Exchange of Information, What is...*, op. cit., p. 7.

⁶²⁵ En este sentido, SEER, R., GABERT, I., “European and International Tax Cooperation...”, op. cit., p. 95.

⁶²⁶ Como refleja el Informe de la OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda Edición*, Éditions OCDE, París, 2017, p. 11, si bien ciertos Estados venían intercambiando información de manera automática, sobre todo en Estados desarrollados, esta modalidad de intercambio no está extendida entre numerosas jurisdicciones. Además, en aquellos Estados en los que sí ha existido una implementación de esta modalidad de intercambio, dicha implementación ha sido reciente, como por ejemplo la derivada de la aprobación de las Directivas 2011/16/UE (DCA) o 2014/107/UE (DCA II).

forma en los últimos años, y gracias a la aparición de sistemas de tratamiento y gestión de datos que permiten su funcionamiento.

Ello ha permitido la creación del nuevo estándar en materia de intercambio de información tributaria, que como se apuntó anteriormente, está basado en esta modalidad de intercambio automático. No obstante, es necesario distinguir en este punto el intercambio automático de información tributaria, tal y como ha venido configurándose tradicionalmente en los instrumentos señalados, del intercambio automático de información financiera que conforma el nuevo estándar propuesto. Así, si bien ambos suponen un intercambio de información entre Administraciones tributarias, y persiguen un objetivo común –como es la mejora de la gestión tributaria y lucha contra el fraude en un entorno globalizado-, los mismos presentan diferencias notables.

El intercambio automático de información tributaria habilita el envío y recepción de ciertas categorías de datos, acordadas de antemano por las Administraciones, con el objetivo de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de determinados sujetos. Es por ello que estos datos intercambiados –relativos a ciertas categorías de renta, operaciones realizadas, bienes y activos, etc.- se conectan con las figuras tributarias presentes en los ordenamientos fiscales nacionales, debiendo resultar relevantes para la aplicación de los mismos. La recopilación de los datos a intercambiar se realiza, por parte de la Administración que va a proceder a su envío, utilizando las herramientas presentes en su ordenamiento y encaminadas a la captación de información con relevancia tributaria.

Por otro lado, el intercambio automático de información financiera supone el suministro continuado de ciertos datos por parte unos sujetos específicos, las Instituciones financieras. Estos datos, por lo general, no presentan una relación directa con las figuras tributarias reconocidas por los ordenamientos domésticos, sino que hacen referencia a los activos mantenidos en determinadas Cuentas financieras. Además, la recopilación de los mismos se realiza a través de un procedimiento *ad hoc*, previsto por la normativa que forma parte de este nuevo estándar. Este procedimiento, consistente en la aplicación de toda una serie de obligaciones de diligencia debida sobre las Cuentas abiertas en estas Instituciones, debe ser realizado por las propias Instituciones, las cuales suministran posteriormente los datos obtenidos a la Administración para que esta proceda a su intercambio.

De esta forma, si bien ambas formas de intercambio suponen un intercambio automático de información entre Administraciones tributarias, las mismas presentan características muy diferentes. En este apartado, por tanto, las dos modalidades serán analizadas por separado y con referencia a las diversas fuentes normativas sobre las que descansa su aplicación.

2.3.1 El intercambio automático de información tributaria.

Como ha sido apuntado con anterioridad, esta modalidad de intercambio de información puede ser definida como el envío masivo de información sobre determinados contribuyentes, y relativa a ciertas categorías de renta, de forma sistemática⁶²⁷. No obstante, esta categoría también puede ser utilizada para el envío de otro tipo de información útil –por ejemplo cambios de residencia, transmisiones patrimoniales etc.⁶²⁸ - . Es por ello que la puesta en marcha de esta manera de intercambiar información requiere un acuerdo previo entre Administraciones, en el que se detallen las categorías de renta respecto de las cuales se debe intercambiar la información, los sujetos afectados por el intercambio, la periodicidad de los intercambios, los plazos de remisión de la información o el formato de envío de los datos⁶²⁹.

Para que la implantación y utilización de esta modalidad de intercambio tenga éxito, la OCDE establece ciertos elementos clave a tener en cuenta. Así, y desde la perspectiva del Estado que debía suministrar la información se establecen 6 aspectos fundamentales: el tipo de información, los titulares de dicha información, la calidad de dicha información, los plazos para su envío, el formato que sirviese de soporte para el intercambio y los posibles usos. Desde la perspectiva del Estado receptor por su parte se establecen dos aspectos centrales: la confidencialidad y la reciprocidad y *feedback*⁶³⁰.

En este sentido, cobra una especial importancia la recopilación de información para su intercambio, de manera que los datos recopilados puedan ser utilizados de manera efectiva por la Administración que los recibe. Dicha recopilación también debe realizarse de forma rutinaria en el Estado de la fuente, tarea que normalmente se desarrolla a través de la fijación de una obligación de informar impuesta a intermediarios - generalmente los agentes pagadores (instituciones financieras, empleadores etc.)-⁶³¹.

La finalidad del intercambio automático de información tributaria, por tanto, es la de proporcionar a las Administraciones de los Estados involucrados una información indiciaria acerca de las rentas y rendimientos obtenidos por los contribuyentes más allá de sus fronteras. Ello permite realizar una gestión de las obligaciones de dichos contribuyentes de manera automatizada y continuada en el tiempo, sin necesidad de solicitar la colaboración de las Autoridades extranjeras cada vez. A partir de este intercambio la Administración del Estado que recibe la información puede verificar la correcta inclusión de tales rentas en la correspondiente declaración⁶³² presentada en el ámbito doméstico. Como resultado, la Administración puede considerar necesario

⁶²⁷ OCDE, *Automatic Exchange of Information, What is...*, op. cit., p. 7.

⁶²⁸ Así define esta modalidad de intercambio la OCDE, *Automatic Exchange of Information, What it is...*, op. cit., p. 7. También OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information...*, p. 3.

⁶²⁹ GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados...”, op. cit., p. 246.

⁶³⁰ OCDE, *Automatic Exchange of Information, What is...*, op. cit., p. 21.

⁶³¹ OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information...*, p. 3.

⁶³² GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados...”, op. cit., p. 246.

iniciar un procedimiento de comprobación en el ámbito interno, o bien solicitar al Estado del que proviene tal información más datos que le permitan llevar a cabo una investigación más profunda.

A) Tratamiento normativo del intercambio automático de información tributaria.

Pese al gran potencial de esta herramienta en la gestión tributaria, lo cierto es que el desarrollo normativo de esta modalidad de intercambio ha sido, de manera tradicional, muy modesto. En primer lugar, los Comentarios al artículo 26 MCOCDE apuntan la posibilidad de utilizar la habilitación presente en este artículo para intercambiar datos de manera automática, si bien desarrollan muy escasamente el intercambio de información por esta vía. No obstante, el reconocimiento de esta posibilidad no es más que una mera recomendación, que deja al albedrío de los Estados firmantes la realización de la misma, así como su configuración y desarrollo.

Ello a mi juicio tiene una razón lógica de peso, ya que, como se apuntó con anterioridad el intercambio de información automático basado en el art. 26 MCOCDE requiere un compromiso o acuerdo previo (*Memoranda of Understanding* o MOU por sus siglas en inglés) entre las Administraciones llamadas a realizarlo. En el mismo deben definirse, entre otros aspectos, la información a intercambiar, los tipos de renta a los que hará referencia dicha información o los plazos para el envío. Todas estas circunstancias variarán de un acuerdo a otro en función de las necesidades de información de los Estados, la estructura de su Administración, la tecnología de la que dispongan, etc., por lo que cada uno de los mismos presentará una extensión y características concretas. Es por ello que la inclusión de una normativa tan detallada en un Modelo de Convenio no parece acertada, ya que el mismo está destinado a ser utilizado por jurisdicciones muy dispares con necesidades diversas respecto a este tipo de intercambio.

Para encontrar unas directrices más detalladas acerca de esta modalidad debe acudir una vez más al Manual elaborado por la OCDE, en este caso al Módulo 3⁶³³. En el mismo, la OCDE incluye un Modelo de MOU, de acuerdo al cual el art. 26 MCOCDE habilitaría al intercambio de información sobre dividendos, ganancias de capital, royalties, intereses, propiedad mobiliaria e inmobiliaria o los cambios de residencia, así como salarios, retribuciones de directores, ingresos de artistas y deportistas o comisiones e ingresos similares⁶³⁴. En este sentido, y, la OCDE también advierte acerca de la necesidad de proveer con *feedback* a las administraciones suministradoras⁶³⁵.

Por otro lado, el Modelo de TIEA, únicamente reconocía en su redacción original (publicada en 2002), la posibilidad de realizar intercambios de información previo requerimiento, sin recoger referencia alguna al intercambio automático. No obstante, en 2015 la OCDE publicó un Modelo de Protocolo adicional a este Modelo de TIEA, el cual contempla la realización de intercambios espontáneos o automáticos. Este

⁶³³ OCDE, *Module 3 on Automatic Exchange...*, op. cit.

⁶³⁴ OCDE, *Module 3 on Automatic Exchange...*, op. cit., pp. 4-5.

⁶³⁵ OCDE, *Module 3 on Automatic Exchange...*, op. cit., p. 6.

protocolo añadió un nuevo artículo, el 5A⁶³⁶, que habilita a los Estados firmantes a llevar a cabo intercambios automáticos de información tributaria.

De acuerdo a este precepto, las Autoridades competentes de los Estados firmantes pueden llevar a cabo de manera rutinaria un intercambio de información tributaria, de acuerdo a las categorías y procedimientos acordados por ellas y para los propósitos marcados por el art. 1 MTIEA –aplicación de los ordenamientos tributarios domésticos de las partes-. De esta forma, el Protocolo al MTIEA comprende una habilitación expresa para el intercambio de información automático, si bien al igual que los Comentarios al art. 26 MCOCDE deja al albedrío de las partes la fijación de las condiciones de dicho intercambio en un ulterior acuerdo.

La misma situación puede predicarse respecto de la Convención Multilateral, pues ésta contiene en su art. 6 una breve referencia a la modalidad de intercambio automático de información tributaria. Sin embargo, dicho artículo no contiene una regulación como tal de este intercambio, puesto que remite al acuerdo de las partes para articular un mecanismo de este tipo:

“Respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinarán mediante acuerdo mutuo, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información a que se refiere el Artículo 4”.

El artículo 6 de la Convención deja a la voluntad de las partes negociar la posibilidad de instaurar un intercambio rutinario de aquellas categorías de información referidas en el art. 4, sin realizar un mayor desarrollo⁶³⁷. Esta falta de regulación -o de precisión- es por otra parte la única posibilidad para reconocer la modalidad del intercambio automático en un instrumento como es la Convención Multilateral, que aglutina un gran número de Estados. Como reconocen los Comentarios a la Convención, el establecimiento de un intercambio automático entre Estados, si bien puede resultar muy beneficioso en ciertos casos, en otros puede ser desaconsejable. Ello es así debido a que en determinados casos las relaciones económicas entre diversos Estados firmantes serán mínimas o simplemente inexistentes. En otras ocasiones, la información de la que disponga una de las Administraciones puede ser demasiado escasa como para requerir la transmisión periódica de datos⁶³⁸. En consecuencia, en estos casos el establecer sobre los Estados un deber de intercambio rutinario de manera homogénea puede resultar innecesario.

De este modo el art. 6 de la Convención Multilateral deja abierta la puerta a los Estados para la celebración de acuerdos que habilitasen al intercambio automático con aquellos firmantes con los que existiese una relación más cercana o con respecto a los cuales existiese una actividad económica más intensa. Además, este artículo, de acuerdo a los

⁶³⁶ OCDE, *Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 3.

⁶³⁷ Vid. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 64.

⁶³⁸ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, paras. 64-65.

Comentarios, también permite que los Estados modulen los acuerdos de intercambio automático en atención a las circunstancias existentes entre los Estados firmantes⁶³⁹.

Así, el ámbito objetivo –categorías de renta sobre las que intercambiar información- o temporal –periodicidad del envío de los datos-, pueden ser adaptados en función de las necesidades de gestión tributaria de las Administraciones implicadas en el acuerdo. Con ello es posible lograr además una mayor eficiencia en el intercambio de información automático, reduciendo los costes y poniendo el foco sobre aquellos datos que la Administración en cuestión considere realmente relevantes.

Como puede apreciarse, los instrumentos que tradicionalmente han reconocido el intercambio internacional de información tributaria no establecen una obligación de intercambiar los datos de manera automática entre los Estados parte. Al contrario, en el mejor de los casos, reconocen la posibilidad de que los Estados firmantes lleguen a acuerdos para intercambiar la información de manera automática, sin establecer un deber de utilizar esta modalidad o siquiera un mecanismo de acuerdo al cuál deba desarrollarse esta modalidad. En consecuencia, tradicionalmente las experiencias existentes en materia de intercambio automático de información se han desarrollado de manera marginal y generalmente en un entorno bilateral⁶⁴⁰.

A este respecto, la única norma que desarrolla de manera integral y práctica un procedimiento de intercambio automático de información tributaria en su articulado es la Directiva 2011/16/UE (DCA)⁶⁴¹. Esta Directiva, a diferencia del resto de normas analizadas, no deja la articulación de dicho intercambio automático a la voluntad de las partes, sino que dispone expresamente aquellas obligaciones que conciernen a los EEMM con respecto a esta modalidad de intercambio.

Así, y en primer lugar, la DCA recoge una lista de aquellas categorías de renta y patrimonio en relación con las cuáles debe intercambiarse información automática. El envío de tal información debe efectuarse al Estado en el que dichas personas tengan su domicilio⁶⁴². Dichas categorías son: (1) los rendimientos del trabajo dependiente, (2) los honorarios de director, (3) los productos de seguro de vida –no cubiertos por otro instrumento de intercambio de la UE-, (4) las pensiones, y (5) la propiedad de bienes inmuebles y los rendimientos inmobiliarios⁶⁴³.

Aunque intercambiar información de acuerdo a esta lista resulta, en principio, obligatorio, el art. 8.3 prevé una “vía de escape” para los Estados Miembros que no deseen recibir información acerca de una categoría de renta. Este Estado podrá

⁶³⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 66.

⁶⁴⁰ Aun así puede encontrarse alguna experiencia multilateral de ámbito reducido, como la Convención Nórdica de Asistencia citada anteriormente, que establece en su art. 11.1 un mecanismo de intercambio automático de información entre sus Estados parte, Vid., en este sentido, Valkama, M., “The Nordic Mutual Assistance Convention...”, op. cit., p. 202.

⁶⁴¹ Ello concuerda con la declaración que el Consejo realiza en el considerando 10 de la Directiva.

⁶⁴² Directiva 2011/16/ue, Art. 8.1.

⁶⁴³ Directiva 2011/16/ue, Art. 8.1.

comunicarlo así al Estado del que no desee recibir y a la Comisión⁶⁴⁴. No obstante, ello no libera a tales Estados de su obligación de recopilar y enviar los datos previstos por la Directiva al resto de EEMM.

El artículo 8 DCA también contiene una obligación de proveer a la Comisión con estadísticas, de acuerdo a las cuales valorar la posibilidad de ampliar el catálogo de rentas comprendidas por el intercambio de información automático⁶⁴⁵. En cualquier caso y sin tener que esperar a tal acción por parte de la Comisión, los EEMM están capacitados para acordar entre sí la ampliación de las categorías respecto de las cuales intercambiar información automáticamente, debiendo informar en su caso a la propia Comisión⁶⁴⁶.

Por último, la DCA también establece una serie de plazos con respecto a los intercambios de información. Así, establece un término máximo –reducible por los Estados- según el cual la información debe ser intercambiada por esta vía al menos una vez al año, y dentro de los 6 meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal en cuestión⁶⁴⁷.

2.3.2 El intercambio automático de información financiera.

Como ha sido apuntado anteriormente, la última novedad en materia de intercambio internacional de información tributaria ha llegado de la mano de la creación del así llamado “nuevo estándar”, centrado en la implementación de un mecanismo de intercambio automático. No obstante, es necesario apuntar que, si bien este nuevo estándar propuesto por la OCDE –y en apariencia aceptado a nivel global- supone un intercambio automático de información con relevancia tributaria, el mismo únicamente hace referencia a un tipo determinado de información, la información financiera.

En consecuencia, este intercambio debe ser analizado como una categoría específica de intercambio automático de información, diferenciándose de aquellas otras iniciativas que permiten un intercambio más amplio y sobre diversas categorías de renta u otros datos –rentas, residencia, patrimonio, etc.- con interés fiscal. Como es evidente ello determinará un ámbito objetivo y subjetivo propio, así como una manera específica de recopilar la información objeto de intercambio. En este apartado por tanto serán objeto de examen estos tres elementos, tanto en relación al intercambio de información automático en sentido amplio como respecto del intercambio automático de información financiera que compone el nuevo estándar propuesto por la OCDE.

⁶⁴⁴ Directiva 2011/16/ue, Art. 8.3.

⁶⁴⁵ Directiva 2011/16/ue, Arts. 8.4 y 8.5.

⁶⁴⁶ Directiva 2011/16/ue, Art. 8.8.

⁶⁴⁷ Directiva 2011/16/ue, Art. 8.6. Este segundo plazo es diferente respecto al art. 3 bis, siendo de 9 meses desde el final del año civil en cuestión.

Para resultar efectivo y alcanzar los objetivos que propugna, no obstante, este estándar debe acreditar el cumplimiento de varios requisitos⁶⁴⁸. En primer lugar, debe estar concebido para acreditar el cumplimiento de las obligaciones tributarias existentes en las jurisdicciones de residencia. No debe por tanto ser una simple variante del mecanismo o la obligación de suministrar información existente en el plano interno.

En segundo lugar, debe tratarse de un esquema homogéneo o estandarizado, de manera que el mayor número de jurisdicciones posible pueda aprovecharse del mismo y puedan reducirse los costes que derivarían de la utilización de diferentes modelos. La uniformidad del modelo es así requisito *sine qua non* para la eficacia del estándar⁶⁴⁹.

Esta homogeneización debe pasar, ineludiblemente, por la determinación de los datos que deben comunicarse en el plano interno y a la Administración doméstica⁶⁵⁰. Dicha información debe tener un alcance amplio, comprendiendo diversas categorías de renta e información sobre capital y patrimonio. De este modo se reducen las posibilidades de los contribuyentes de evitar la comunicación de sus datos financieros a la Administración y a otras jurisdicciones.

Tercero, este estándar debe determinar qué cuentas deben ser objeto de reporte o comunicación de la información, identificando en su caso los titulares de las mismas. Esta identificación resulta particularmente importante si se tiene en cuenta la práctica común de utilizar personas jurídicas o entidades de manera interpuesta para eludir la acción de control de la Administración tributaria. Es por ello que la identificación de los titulares debe garantizar el reconocimiento de las personas físicas que en última instancia resultan beneficiarios efectivos de las rentas comunicadas.

En cuarto lugar, el estándar debe contar con un alcance amplio respecto de las entidades financieras obligadas a reportar información. Esto es, no debe limitarse a imponer una obligación de suministrar datos financieros únicamente a bancos, sino a cualesquiera otras entidades financieras que puedan poseer la información objetivo del estándar.

Quinto, este estándar debe alcanzar una implementación global, uniforme en todas las jurisdicciones. De este modo se evita la utilización de jurisdicciones o Estados opacos para rehuir la acción de la Administración tributaria ocultando activos⁶⁵¹.

Además de ello, una cuestión clave en la implementación del estándar es la selección de una base legal válida, un instrumento normativo –preexistente o *ad hoc*- que permita a los Estados el intercambio automático de información con todas las garantías.

⁶⁴⁸ Descritos por la OCDE al tiempo de lanzar el estándar en el documento *Four steps to implement the standard*.

⁶⁴⁹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática de información...”, op. cit., p. 2.

⁶⁵⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática de información...”, op. cit., p. 10.

⁶⁵¹ Estas características son desarrolladas por MARTOS BELMONTE, P., “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, *Common Reporting Standard*): Estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de Diciembre de 2014”, en *Crónica Tributaria*, nº 159/2016, pp. 103-130, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pp. 111-112.

Asimismo, es necesario proceder a una uniformización de los formatos de transmisión de la información, de modo se garantice la rapidez y eficiencia del intercambio, y los datos enviados y recibidos sean de fácil acceso a todas las Administraciones participantes en el intercambio de información⁶⁵².

Finalmente, establecer mecanismos de protección de la confidencialidad de la información intercambiada es fundamental, con el objetivo de prevenir cualquier daño derivado de la quiebra de dicha confidencialidad, tanto a los contribuyentes como a las propias Administraciones tributarias. En la protección de la confidencialidad de los datos intercambiados cobra un especial protagonismo por tanto el método de encriptado y transmisión de la información, el cual no obstante debe resultar igualmente uniforme, de manera que resulte útil a todas las jurisdicciones involucradas, y su falta de homogeneización no eleve los costes del intercambio.

En la construcción de este estándar de intercambio automático de información tributaria, o “nuevo estándar”, por tanto, se requiere la disección de las disposiciones contenidas en tres instrumentos normativos principales. En primer lugar, es necesario realizar un estudio sobre la normativa FATCA, como elemento desencadenador de la creación este nuevo estándar, y modelo a partir del cual la OCDE ha creado su esquema de CRS. En segundo lugar, y como es obvio, será examinado el CRS, el nuevo estándar propuesto por la OCDE con vocación global. Finalmente, y como ejemplo de adopción temprana y puesta en funcionamiento del estándar, serán objeto de análisis las disposiciones de la DCA dedicadas al intercambio automático de información financiera.

A través de este análisis será posible determinar si el estándar propuesto por la OCDE sobre la base de la normativa estadounidense, y su posterior adaptación al ordenamiento europeo, acredita la eficacia necesaria para la consecución de las funciones encomendadas. Además de ello, el examen de estas disposiciones permitirá determinar si el nuevo estándar de intercambio automático de información tributaria demuestra un correcto encaje con los principios relativos al intercambio internacional de información tributaria enunciados en el apartado anterior, o si por el contrario es necesaria una adaptación del catálogo de postulados que gobiernan esta herramienta.

A) Ámbito subjetivo del Estándar de intercambio automático de información financiera. Con total seguridad, la definición del ámbito subjetivo es una de las cuestiones más relevantes a la hora de construir un esquema de reporte e intercambio automático de información financiera que tiene el objetivo de facilitar el control y la gestión fiscales y luchar contra el fraude. En este sentido, la delimitación que se realice del elenco de sujetos obligados a reportar la información, o sobre los que es obligatorio reportar dicha información, condicionará en gran medida la eficacia del entero sistema de comunicación o intercambio. Ello es así porque la exclusión de la obligación de informar respecto de determinadas entidades, o respecto de determinados sujetos, puede

⁶⁵² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática de información...”, op. cit., p. 10.

generar espacios de opacidad fácilmente explotables por quienes desean distraer sus activos de la actividad de control del fisco.

Consecuentemente, el diseño de un ámbito subjetivo amplio es un elemento clave para garantizar la eficacia del sistema de reporte e intercambio automático de información financiera, de modo que no puedan utilizarse las deficiencias o inexactitudes del mismo como un medio para ocultar a la Administración datos con relevancia desde el punto de vista de la correcta gestión tributaria o la lucha contra el fraude. Ello se consigue delimitando, en primer término, el conjunto de entidades obligadas a reportar la información, esto es, las instituciones sometidas al deber de recopilar y comunicar a la Administración los datos previstos en el acuerdo⁶⁵³. Por tanto, el estándar debe asegurarse que ningún tipo de institución que pueda ser utilizado para distraer activos al fisco quede fuera de su ámbito de aplicación. Esta delimitación se realiza, atendiendo a los criterios fijados por los tres modelos normativos analizados, tomando en consideración tres elementos diferentes.

El primero de ellos viene determinado por la actividad económica desarrollada por la entidad. El ámbito de aplicación de este estándar debe incluir aquellas Instituciones cuya actividad económica pueda poner en riesgo la integridad de los sistemas fiscales de los Estados firmantes, ofreciendo una oportunidad de eludir el control de su Administración tributaria. De esta forma, aquellas entidades cuya actividad se corresponda con aquellas descritas por la norma quedarán obligadas al suministro de información.

El segundo, por el contrario, hace referencia a un criterio formal como es el de la residencia de la entidad. De esta manera, el suministro de información será exigido a aquellas entidades que tengan un vínculo de residencia con la Administración que va a recibir dicha información. Ello resulta inevitable, pues cada Administración tendrá la capacidad de imponer y hacer efectivo el deber de suministro únicamente a las Instituciones que se encuentren bajo su ámbito de competencia, esto es, aquellas que tengan vinculación con el territorio sobre el que dicha Administración ejerce sus potestades.

Finalmente, los modelos analizados incorporan un criterio de delimitación negativo, excluyendo expresamente ciertas entidades de la obligación de suministrar información. Esta exclusión puede venir determinada por la propia naturaleza de la Institución financiera, al presentar un riesgo muy bajo, o incluso inexistente, de favorecer la elusión de los controles fiscales. Asimismo, la no inclusión en el ámbito subjetivo del estándar puede venir determinada en función de las personas o entidades que controlan la Institución, no quedando comprendidas en este ámbito de aplicación, por ejemplo, aquellas Instituciones de titularidad pública.

⁶⁵³ Además del Estándar, la OCDE ha publicado un Manual de Implementación para ayudar a las Administraciones implicadas a la hora de poner en funcionamiento dicho Estándar. En este Manual se incluyen ciertas orientaciones para identificar las Entidades sujetas al deber de reportar; vid., OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, Implementation Handbook*, Second Edition, OECD Publishing, Paris, 2018, pp. 57 y ss.

En consecuencia, únicamente aquellas entidades residentes en un Estado firmante, que desarrollen alguna de las actividades estipuladas por la norma, y no se encuentren expresamente excluidas por ésta se verán obligadas al suministro regular que sustenta el Estándar.

En segundo lugar, es necesario determinar de manera inequívoca qué cuentas financieras, de entre todas aquellas abiertas en las Instituciones comprendidas, deben ser objeto de reporte. La identificación de estas cuentas se realiza a través de un procedimiento de diligencia debida, recogido en los modelos analizados y que utiliza asimismo tres elementos principales como criterios de inclusión en la obligación de suministrar datos⁶⁵⁴.

El primero de estos elementos hace referencia a los diversos tipos de cuentas financieras expresamente incluidos por la normativa, caracterizados por la propia naturaleza de las mismas o los activos con los que operan. El segundo, por su parte, implica la identificación del titular o titulares de dicha cuenta y su calificación como “personas reportables”. De esta manera, la fijación de una determinada cuenta como “reportable”, esto es, obligada a un suministro de información, depende de la existencia de un vínculo –ya sea residencia o nacionalidad, en función de la normativa aplicable- entre el titular de la misma y uno de los Estados firmantes del Acuerdo de intercambio. Finalmente, y al igual que en el caso de las Instituciones financieras obligadas a suministrar información, los diferentes Modelos analizados incluyen un criterio de delimitación negativo –generalmente de índole cuantitativa-, que excluye de manera expresa ciertas cuentas de esta obligación de suministro.

A través de esta doble delimitación del ámbito subjetivo puede diseñarse un esquema de comunicación e intercambio de información que permita una correcta gestión de las obligaciones tributarias de los sujetos que operan transnacionalmente o cuentan con activos situados más allá del ámbito de competencias de la Administración tributaria de su Estado de residencia. Únicamente a través de la construcción de un ámbito subjetivo omnicomprendivo puede evitarse la elusión de la obligación de reporte por parte de los contribuyentes, escapando de la acción de control de la Administración tributaria.

En este sentido, es necesario recordar que la implementación del Estándar de intercambio automático se constituye sobre un instrumento normativo vigente que habilite al intercambio de información. Este instrumento delimitará así un ámbito subjetivo, el cual, no obstante es precisado en mayor medida por el propio Estándar. Esta precisión se realiza, como ha sido apuntado, en un doble plano. Por un lado es necesario discernir qué entidades están sometidas a la obligación de reporte. Por otro, resulta imperativo definir aquellas cuentas abiertas en dichas instituciones sobre las que las mismas deben reportar, acción en la que la Titularidad de la cuenta deviene un factor fundamental.

⁶⁵⁴ Vid., en este sentido, OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, Implementation Handbook...*, op. cit., pp. 62 y ss.

Así, esta doble delimitación determina el elenco de cuentas y productos financieros que deben ser, de manera obligatoria, señalados por las Instituciones financieras para proceder a la recopilación de los datos fijados por la normativa y su posterior suministro a las Administraciones tributarias, con la finalidad de ser intercambiados con otras jurisdicciones.

La definición del ámbito subjetivo es muy similar en los tres modelos señalados, presentando diferencias puntuales que, en términos generales, no se traducen en un funcionamiento diferente del intercambio que instituyen. En cualquier caso, el análisis de este ámbito subjetivo tomará como referencia el Estándar propuesto por la OCDE, al ser éste el instrumento más completo y con mayor difusión en el panorama internacional, apuntando en su caso cualquier divergencia presente en el Modelo IGA 1A de FATCA o la DCAII.

a) Instituciones financieras obligadas a reportar información.

El primer elemento del ámbito subjetivo del nuevo estándar de intercambio automático de información financiera comprende el conjunto de entidades obligadas al suministro de información. En el caso del Estándar propuesto por la OCDE, la delimitación de estas entidades debe realizarse atendiendo a las previsiones contenidas en la Sección I del Modelo de Acuerdo en combinación con la Sección VIII del ECR –definiciones–, así como lo dispuesto en los Comentarios a dicho Estándar⁶⁵⁵.

De esta manera, la primera definición relativa a las entidades que comprenden el ámbito subjetivo del Estándar es la de “Institución financiera”, se encuentra delimitada por la actividad económica realizada por la entidad. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado A.3 de la Sección VIII ECR, “la expresión «Institución Financiera» significa una Institución de Custodia, una Institución de Depósito, una Entidad de Inversión o una Compañía de Seguros Específica”⁶⁵⁶. Esta actividad resulta por tanto el requisito fundamental para considerar una entidad como “Institución financiera” y consecuentemente incluida en el ámbito subjetivo de aplicación del estándar.

En este sentido, los Comentarios al mismo señalan que la sujeción de la entidad a la normativa financiera de un Estado, o el sometimiento de la misma a la supervisión y revisión por autoridades de control puede resultar relevante a la hora de calificar la entidad como Institución financiera, pero no deviene un elemento “necesariamente

⁶⁵⁵ Los propios Comentarios al Estándar afirman que el ámbito de aplicación del mismo se recoge en las definiciones comprendidas en los subapartados (d) a (k) del Modelo de Acuerdo, así como en la Sección VIII del ECR. Vid. los “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, en “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes y al Estándar Común de Reporte” en OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, Sección 1, Apartado 1.4.

⁶⁵⁶ Esta misma definición se recoge en los “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, en “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes y al Estándar Común de Reporte” en OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, Sección VIII, para.7.

determinante”⁶⁵⁷. De esta forma, entidades no sometidas a tal regulación o control y supervisión pueden ser incluidas en el ámbito subjetivo del estándar cuando la actividad que desarrollen así lo requiera. En consecuencia el primer criterio de inclusión en el ámbito subjetivo del Estándar propuesto por la OCDE se basa en la actividad material desarrollada por la entidad en cuestión, con independencia de la sujeción de la misma a determinados requisitos formales.

Este criterio material de inclusión en el ámbito subjetivo del Modelo es, por otra parte, el mismo que han adoptado los otros dos instrumentos analizados. De este modo, el art. 1.1 g) IGA 1A declara que se entiende por “instituciones financieras” aquellas “instituciones de custodia, las instituciones de depósito, las entidades de inversión o compañías de seguros específicas”. Dentro de la naturaleza expansiva de FATCA, este ámbito subjetivo no incluye únicamente a entidades de crédito, sino que se amplía para dar cabida a todas aquellas entidades que, en general, operen en el mercado de la tenencia de activos financieros, inversión, comercio de valores, intereses, etc.⁶⁵⁸

Finalmente, en el caso de la DCA II, el primer elemento de delimitación de la obligación de suministrar información a las Autoridades competentes es asimismo la calificación de una entidad como “Institución financiera”. Esta calificación atiende, de igual manera que FATCA o el ECR, a la actividad principal desarrollada por una entidad. La Directiva 107/2014/UE sigue así el esquema trazado por estos dos Modelos normativos y fija su atención sobre aquellas entidades que, de acuerdo a la actividad que desarrollan, tienen acceso a la información objetivo de la normativa. De esta manera, una vez más la DCA II clasifica las entidades que deben considerarse como Instituciones financieras en instituciones de custodia, instituciones de depósito, entidades de inversión y compañías de seguros específicas⁶⁵⁹.

- Institución de Custodia

En primer lugar, las Instituciones de custodia vienen definidas, tanto en el Modelo OCDE como en la DCA II como aquellas entidades “que poseen Activos Financieros por cuenta de terceros como parte importante de su actividad económica”. No obstante, el estándar propuesto por la OCDE profundiza en mayor medida en esta definición, y sus Comentarios recogen varios ejemplos de tales entidades, como son bancos de custodia, corredores y depositarios centrales de valores. Estos Comentarios también excluyen expresamente de la definición de Instituciones de custodia determinadas entidades como son los agentes de seguros⁶⁶⁰.

En este sentido, el apartado A.7 de la Sección VIII del ECR define la expresión “Activo Financiero” a los efectos del Modelo y con el objetivo de determinar si una entidad debe

⁶⁵⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 8.

⁶⁵⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria...”, op. cit., p. 11.

⁶⁵⁹ Directiva 2014/107/UE, Anexo I, Sección VIII, apartado A.3.

⁶⁶⁰ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 11.

entenderse comprendida en el ámbito subjetivo del mismo a tenor de su actividad⁶⁶¹. Como reconocen los Comentarios, esta definición de Activo financiero pretende abarcar todo activo eventualmente anotado en una cuenta abierta en una Institución Financiera⁶⁶². Consecuentemente, dicho apartado entiende como Activo financiero un amplio elenco de elementos, como son: (i) títulos valores (por ejemplo, las acciones o participaciones en una sociedad de capital; participaciones en el capital o rentas obtenidas por el beneficiario efectivo como consecuencia de su participación en sociedades personalistas compuestas por una pluralidad de socios o sociedades comanditarias cotizadas en bolsa, o bien en fondos de inversión; los pagarés, bonos, obligaciones u otros instrumentos de deuda), (ii) rendimientos derivados de participaciones, (iii) activos de mercado de futuros, (iv) contratos de intercambio (por ejemplo, permutas financieras de tipos de interés, de tipos de cambio, de tipos de referencia, de tipos de interés máximos y mínimos, de activos de mercado de futuros, contratos de intercambio de interés por renta variable, contratos sobre futuros basados en índices bursátiles y otros acuerdos similares), (v) Contratos de seguro o Contratos de Aualidades, (vi) cualquier otro rendimiento (incluido un contrato de futuros, un contrato a plazo o un contrato de opción) derivado de títulos valores, participaciones en el capital, activos de mercado de futuros, permutas, Contratos de Seguro o Contratos de Aualidades.

No obstante, los Comentarios al Estándar añaden dos elementos más que, por lo general, deben ser considerados como Activos financieros. Estos son aquellos títulos o instrumentos de deuda negociables con los que se opera en mercados oficiales o alternativos bursátiles y que se distribuyen y ostentan a través de Instituciones financieras, y aquellas acciones o participaciones en una sociedad de inversión inmobiliaria⁶⁶³.

Finalmente este apartado contiene una exclusión expresa de la definición de Activo Financiero, señalando que “una participación directa en un bien inmueble no vinculada a una operación de endeudamiento no constituye un Activo Financiero”.

Por otro lado, esta sección define qué debe entenderse como “parte importante de su actividad” a efectos del estándar, y en consecuencia qué volumen de su actividad debe corresponder con la posesión de Activos financieros por cuenta de terceros para quedar incluidas en el ámbito subjetivo. Dicha parte importante supone que “la renta bruta de esa Entidad imputable a la tenencia de Activos Financieros y a servicios financieros conexos es igual o superior al 20% de la renta bruta correspondiente al período más corto entre: (i) el período de tres años concluido el 31 de diciembre (o el último día de un ejercicio contable que no se corresponda con el año civil) anterior al año en que se efectúa el cálculo, o (ii) el tiempo de existencia de la Entidad”. Este criterio cuantitativo

⁶⁶¹ De acuerdo a los Comentarios este concepto resulta relevante para la definición de las expresiones “Institución de Custodia”, “Entidad de Inversión”, “Cuenta de Custodia” y “Cuenta Excluida”. Esta misma definición está recogida en el apartado A.7 de la Sección VIII.

⁶⁶² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 23.

⁶⁶³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 25.

–el umbral de un 20%–, obtenido durante el período descrito, es, por otra parte, el mismo que adopta la normativa FATCA según su art. 1.1 g) IGA 1A, así como por la DCA II, a tenor de lo dispuesto en su apartado A.4 de la Sección VIII, Anexo I.

De acuerdo con los Comentarios al ECR⁶⁶⁴, la renta bruta a considerar para apreciar la superación del umbral previsto -20%- puede derivar de: (1) gastos en concepto de custodia, mantenimiento de cuenta y órdenes de transferencia; (2) comisiones y emolumentos devengados por operaciones de ejecución y valoración de títulos vinculados a los Activos Financieros en custodia; (3) rentas derivadas del otorgamiento de crédito a clientes por los Activos Financieros en custodia (o adquiridos a través de dicho otorgamiento de crédito); (4) rendimientos procedentes del margen de utilidad o diferencial entre el precio de compra y venta de los Activos Financieros en custodia y honorarios por servicios de asesoramiento financiero concernientes a los Activos Financieros en custodia (o susceptibles de estarlo) en la entidad en cuestión, así como también por servicios de compensación y liquidación.

- Institución de Depósito

La definición de Instituciones de depósito de acuerdo a lo dispuesto por los tres Modelos normativos analizados – apartado A.5 de la Sección VIII ECR, el art. 1.1 i) IGA 1A y el apartado A.5 de la Sección VIII, Anexo I DCAII- comprende a aquellas entidades que “aceptan depósitos en el marco habitual de su actividad bancaria o similar”.

De acuerdo a los Comentarios al ECR, ciertas entidades serán, por lo general, consideradas como Instituciones financieras: las cajas de ahorro, los bancos comerciales, las sociedades mutuas de ahorro y préstamo y las uniones o cooperativas de crédito. No obstante, y como comenté con anterioridad, el estándar prima el criterio material sobre el formal a la hora de delimitar su ámbito subjetivo. De este modo, la calificación de la entidad, o la sujeción de la misma a un determinado régimen jurídico, no determina de manera irremediable su inclusión en el ámbito de aplicación del estándar. Al contrario, y en la línea con lo expuesto anteriormente, el estándar busca la inclusión de las entidades en su ámbito subjetivo basándose en criterios materiales, siendo el criterio fundamental a tener en cuenta la actividad desarrollada por la entidad⁶⁶⁵.

Los Comentarios determinan que la actividad bancaria o similar predicable de tales entidades puede apreciarse cuando las mismas llevan a cabo determinadas operaciones: a) concede préstamos personales, préstamos hipotecarios, préstamos a empresas u otros tipos de financiación y ampliaciones de crédito; b) compra, vende, descuenta o negocia cuentas deudoras, obligaciones a plazo, pagarés, órdenes de pago, cheques, letras de cambio, aceptaciones u otros títulos de deuda; c) emite créditos documentarios y

⁶⁶⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 10.

⁶⁶⁵ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 14.

negocia órdenes de pago expedidas a la orden; d) proporciona servicios fiduciarios; e) financia operaciones de divisas; f) celebra, compra o cede contratos de arrendamiento financiero o activos arrendados.

El desarrollo de estas actividades determina la consideración de una entidad como Institución financiera, y en consecuencia, comprendida en el ámbito de aplicación del estándar de reporte de información. No obstante, y al igual que respecto de las categorías de entidades anteriores, los Comentarios excluyen expresamente cierta actividad de la consideración de Institución financiera. Ello ocurre cuando la entidad “acepta únicamente depósitos de personas a título de garantía o valor negociable en el contexto de una venta o arrendamiento de bienes, o con motivo de un acuerdo de financiación análogo entre dicha Entidad y el titular del depósito en aquella”⁶⁶⁶.

- Entidad de Inversión

Las entidades de inversión, de acuerdo a lo dispuesto por los modelos examinados vienen definidas atendiendo a una doble perspectiva. De acuerdo al apartado A.6 de la Sección VIII ECR, el apartado A.6 de la Sección VIII, Anexo I DCA II y el art. 1.1 j) IGA 1A, el término “Entidad de inversión” hace referencia a dos tipos de Instituciones; por un lado, aquellas cuya actividad económica principal consiste en realizar operaciones de inversión en nombre de terceros y, por otro, aquellas otras que son gestionadas por este tipo de Entidades u otras Instituciones financieras⁶⁶⁷.

En primer lugar, por tanto, es considerada Entidad de inversión aquella Institución “cuya actividad económica principal consiste en una o varias de las siguientes actividades u operaciones por cuenta o en nombre de un cliente: i) transacciones con instrumentos del mercado monetario (cheques, letras, certificados de depósito o instrumentos derivados, entre otros); cambio de divisas; instrumentos de los mercados cambiario y monetario, tipos de interés e índices; valores negociables, o negociación de futuros de productos básicos; ii) gestión individual o colectiva de carteras; iii) otras operaciones de inversión, administración o gestión de Activos Financieros o dinero en nombre de terceros”.

En segundo lugar, puede considerarse como Entidad de inversión aquellas instituciones cuya renta bruta procede principalmente de una actividad de inversión, reinversión o de negociación de Activos Financieros, en aquellos casos en los que Entidad está gestionada por una Institución financiera a los efectos del Modelo -Institución de Depósito, una Institución de Custodia, una Compañía de Seguros Específica o una Entidad de Inversión-.

De acuerdo a los Comentarios al estándar, una entidad es gestionada por otra cuando la gestora desarrolla, ya sea de forma directa o a través de otro proveedor de servicios,

⁶⁶⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 13.

⁶⁶⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 15.

cualquiera de las actividades u operaciones de inversión en nombre de terceros antes descritas. Sin embargo, no se entiende que existe dicha gestión cuando la entidad “gestora” no goza de la facultad discrecional de gestionar los activos de esa Entidad (en su totalidad o en parte)⁶⁶⁸.

Además, en aquellos casos en los que una Entidad esté gestionada por diferentes personas (físicas o jurídicas), como un conjunto de Instituciones Financieras, Entidades No Financieras (ENF) o personas físicas, será considerada como Institución financiera - comprendida en el ámbito subjetivo del estándar- cuando cualquiera de las personas de dicho conjunto tenga la consideración de Institución financiera - Institución de Depósito, una Institución de Custodia, una Compañía de Seguros Específica o una Entidad de Inversión-⁶⁶⁹.

Los Comentarios al ECR incluyen asimismo toda una serie de ejemplos de entidades que, por lo general, deben considerarse “Entidades de inversión”: vehículo de inversión colectiva, un fondo de inversión, un fondo negociable en bolsa (*exchange traded fund*), un fondo de capital privado, un fondo de cobertura (*hedge fund*), un fondo de capital de riesgo o capital emprendedor, un fondo de adquisición de empresas mediante emisión de deuda (*leverage buyout fund*) o cualquier vehículo de inversión análogo, cuya estrategia se centra en la inversión, reinversión o negociación de Activos Financieros⁶⁷⁰. Este listado se completa con diversos ejemplos de aplicación de las Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), que de acuerdo al apartado A.6 Sección VIII del ECR, han de ser tomadas en consideración a la hora de interpretar las disposiciones del Estándar⁶⁷¹. A este respecto, resulta de aplicación la definición de “Activo Financiero” detallada anteriormente y contenida en el apartado A.7 de la Sección VIII ECR.

Finalmente, el Estándar excluye expresamente de la consideración de Entidad de inversión aquellas instituciones “cuya actividad principal consiste en realizar actividades de inversión, administración o gestión de participaciones directas en bienes inmuebles no vinculadas a una operación de endeudamiento por cuenta de terceros, tales como una sociedad de inversión inmobiliaria”⁶⁷².

De igual manera que respecto de las Instituciones de custodia, la consideración de la “actividad principal” de una Entidad viene marcada por la fijación de un umbral. Así este apartado A.6 Sección VIII ECR instituye un criterio cuantitativo, considerando que la actividad económica principal de una Entidad consiste en una o varias actividades de las mencionadas anteriormente, cuando la renta bruta de esa Entidad generados por las actividades correspondientes representen o superen el 50% de la renta bruta de la entidad. La superación de este umbral ha de apreciarse durante el período más corto

⁶⁶⁸ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 17.

⁶⁶⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 17.

⁶⁷⁰ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 20.

⁶⁷¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, paras. 21-22.

⁶⁷² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 20.

entre: (i) el período de tres años concluido el 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se efectúa el cálculo, o (ii) el tiempo de existencia de la Entidad.

- Compañía de Seguros Específica

Finalmente, los tres modelos analizados incluyen en la definición de Institución financiera a las “Compañías de Seguros Específicas”. Ello incluye “toda Entidad que sea una compañía aseguradora (o la sociedad *holding* de una compañía aseguradora) que ofrece un Contrato de Seguro con Valor en Efectivo o un Contrato de Anualidades, o está obligada a efectuar pagos en relación con los mismos”.

En este caso, como puede apreciarse, la inclusión de la entidad en el ámbito subjetivo del acuerdo responde a los productos comercializados por la misma, en concreto aquellos “contratos de seguro con valor en efectivo” o “contratos de anualidades”. En consecuencia, y como reconocen los Comentarios, la mayoría de compañías de seguros de vida serán consideradas como Compañías de seguros específicas⁶⁷³.

Estos Comentarios profundizan en la definición de estas Instituciones en mayor medida que la normativa FATCA o la DCA II, afirmando que son aquellas entidades: (i) que se regulan como una compañía de seguros conforme a la normativa, regulación o práctica administrativa de toda jurisdicción en la que opera dicha Entidad; (ii) cuyos ingresos brutos (por ejemplo, las primas brutas y los ingresos de inversión brutos) derivados de Contratos de Seguro, de reaseguro y de Anualidades relativos al año civil inmediatamente anterior superan el 50% de los ingresos totales brutos en dicho año; (iii) cuyo valor acumulado de los activos asociados a los Contratos de seguro, de reaseguro o de Anualidades en un determinado momento del año civil inmediatamente precedente supera el 50% de los activos totales en un momento dado de dicho año⁶⁷⁴.

De este modo, a través de los Comentarios, el ECR establece, de igual manera que respecto de otras categorías de Instituciones financieras, ciertos umbrales relativos a los ingresos de la entidad para incluir a la misma en el ámbito subjetivo del Estándar. Esta delimitación del ámbito subjetivo respecto de las Compañías de seguros específicas se complementa con la exclusión expresa del ámbito subjetivo de aquellas entidades “que no emiten Contratos de Seguro con Valor en Efectivo o Contratos de Anualidades ni están obligadas a efectuar pagos por razón de aquéllos”. Este es el caso, según los propios Comentarios de compañías de seguros distintas de las de seguros de vida, sociedades holding de compañías aseguradoras y agentes de seguros⁶⁷⁵.

Finalmente, los Comentarios relativos a esta categoría establecen una distinción entre las Compañías de seguros específicas y otras tipologías de Instituciones, declarando que “las actividades de provisión de una compañía de seguros no determinan que adquiera la

⁶⁷³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 28.

⁶⁷⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 27.

⁶⁷⁵ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 28.

condición de una Institución de Custodia, una Institución de Depósito o una Entidad de Inversión”⁶⁷⁶.

b) Residencia de las Instituciones financieras

Como se ha comentado en la introducción a este apartado, el segundo criterio para calificar una entidad como obligada a suministrar información de manera constante a la Administración viene definido por la residencia de dicha entidad. De esta manera, al criterio material definido en el apartado anterior (actividad desarrollada por la entidad), los modelos analizados añaden un elemento formal como es la residencia de las entidades que realicen cualquiera de las actividades comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma. En consecuencia, para verse sometida a dicha obligación de reportar información, una entidad debe cumplir con los requisitos de residencia fijados por estos modelos.

Dentro del nuevo estándar propuesto por la OCDE, la sección 1.1 del Modelo de Acuerdo Entre Autoridades Competentes (MAAC), dedicado a la definición de los términos comprendidos en el mismo, recoge en sus apartados d) y e) el sentido de la expresión “institución financiera”, tanto para una como otra jurisdicción firmante (“jurisdicción A -apartado d)- y jurisdicción B –apartado e)- en la terminología del modelo”):

“el término «Institución Financiera [gentilicio Jurisdicción A o B]», significa (i) toda Institución Financiera residente en [Jurisdicción A o B], con exclusión de las sucursales de dicha Institución Financiera ubicadas fuera de [Jurisdicción A o B], y (ii) toda sucursal de una Institución Financiera no residente en [Jurisdicción A o B], si dicha sucursal está ubicada en [Jurisdicción A o B]”.

La residencia de la entidad constituye así el primer elemento de sujeción a la obligación de reportar información de una entidad, ya sea esta una Institución financiera o una sucursal radicada en el territorio de la jurisdicción firmante pero perteneciente a una Institución extranjera. Este mismo criterio se encuentra reflejado en el apartado A.2 de la Sección VIII del ECR, que define la expresión “Institución Financiera de una Jurisdicción participante”. Consecuentemente, el Modelo vincula directamente la obligación de comunicar información a la residencia de la Institución financiera, excluyendo expresamente aquellas sucursales de una Institución residente que radiquen fuera de la jurisdicción parte del Acuerdo⁶⁷⁷.

⁶⁷⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 29.

⁶⁷⁷ De acuerdo a los Comentarios, por “sucursal” debe entenderse una “unidad, negocio u oficina de una Institución Financiera que tiene la consideración de sucursal en virtud del régimen regulatorio de una jurisdicción, o que se rige por la normativa interna de una jurisdicción en cuanto entidad independiente de otras oficinas, unidades o sucursales de la citada Institución. Una sucursal puede ser una unidad, negocio u oficina de una Institución”. Vid., en este sentido, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 4.

La normativa FATCA adopta este mismo criterio de residencia como elemento de sujeción a la obligación de reportar información, claro está, con la especialidad de hacer referencia a la bilateralidad entre Estados Unidos y el socio firmante que caracteriza a este modelo. En este sentido, la sujeción de las entidades radicadas en uno y otro territorio presenta una ligera diferencia, como se verá a continuación.

El art. 1.1 l) IGA 1A describe aquellas entidades que deben ser consideradas como “Institución financiera del socio FATCA”. Ello significa (i) toda Institución financiera residente o constituida de acuerdo a la normativa del socio FATCA, con exclusión de las sucursales de dicha Institución financiera ubicadas fuera del socio FATCA, y (ii) toda sucursal de una Institución financiera no residente o constituida de acuerdo a la normativa del socio FATCA, cuando dicha sucursal esté ubicada en el socio FATCA.

Por su parte, el art. 1.1 p) IGA 1A define “Institución financiera estadounidense obligada a comunicar información” como (i) toda Institución financiera residente en los Estados Unidos, con exclusión de las sucursales de dicha Institución financiera ubicadas fuera de los Estados Unidos, y (ii) toda sucursal de una Institución financiera no residente en los Estados Unidos, cuando dicha sucursal esté ubicada en los Estados Unidos. En este último caso la Institución financiera o la sucursal deben haber percibido o tener el control o la custodia de las siguientes rentas⁶⁷⁸: el importe bruto de los intereses pagados a una Cuenta de depósito, el importe bruto de los dividendos de fuente estadounidense pagados o debidos en cuenta y el importe bruto de otras rentas de fuente estadounidense pagadas o debidas en cuenta, en la medida en que estén sujetas a comunicación de información conforme al capítulo 3 o 61 del subtítulo A del Código Tributario estadounidense.

Como puede apreciarse, la inclusión de aquellas sucursales de entidades no residentes en uno de los Estados firmantes presenta una pequeña variación. El art. 1.1 p) añade un requisito de *control* o *custodia* de la renta por parte de la sucursal radicada en los EEUU, requisito no previsto para las sucursales del otro Estado firmante. Ello puede suponer que, en ciertos casos, algunas sucursales presentes en territorio estadounidense se vean liberadas del deber de reportar los datos exigidos, una excepción que no viene prevista para las sucursales radicadas en otros Estados.

Finalmente, en el caso de la DCA II, el Anexo II, sobre “Normas adicionales sobre comunicación de información y diligencia debida para la información sobre cuentas financieras”, contiene en su apartado tercero las reglas pertinentes a la hora de analizar si una entidad es residente o no en un Estado Miembro. De esta forma, el apartado 3 Anexo II de la DCA II, contiene una regla general sobre residencia, de acuerdo a la cual se considera que “una institución financiera es residente en un Estado miembro si está sujeta a la jurisdicción de ese Estado miembro (es decir, si el Estado miembro puede imponer a la institución financiera la obligación de comunicar información)”. En consecuencia, una Institución financiera es residente en un Estado cuando la

⁶⁷⁸ Estas rentas son las comprendidas en el art. 2.2 (b) del Modelo IGA 1A FATCA, respecto de las cuales es obligatorio el intercambio de información.

Administración de dicho Estado puede ejercer sus potestades sobre ella, imponiéndoles obligaciones como es la de suministrar la información detallada en la DCA II.

Esta misma regla ha sido recogida en los Comentarios al ECR, que como regla general establecen que una institución financiera es considerada residente en una jurisdicción cuando la misma esté sometida a la soberanía y competencias de dicha jurisdicción. Este sometimiento viene caracterizado por la capacidad de la jurisdicción en cuestión de exigir a la institución financiera el cumplimiento de sus obligaciones de reporte⁶⁷⁹.

No obstante, tanto la DCA II en su Anexo II (apartado 3) como los propios Comentarios al ECR contemplan supuestos particulares en los que la determinación de la residencia puede resultar más controvertida, aportando soluciones para la consideración, de manera efectiva, de una entidad como residente en un Estado firmante (o Estado Miembro en el caso de la UE). Los criterios fijados por ambas normas en estos casos son, por otro lado, idénticos.

En primer lugar, cuando una institución financiera (distinta de un fideicomiso) no tiene residencia a efectos fiscales⁶⁸⁰, tanto los Comentarios como la Directiva describen tres elementos que, de forma alternativa (esto es con la presencia de cualquiera de ellos), suponen la consideración de la entidad como sujeta a la jurisdicción de un Estado miembro. Así, una entidad sin residencia a efectos fiscales es considerada como una institución financiera del Estado miembro si: i) está constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro; ii) su lugar de administración (incluida su administración efectiva) se encuentra en el Estado miembro, o; ii) está sujeta a supervisión financiera en el Estado miembro⁶⁸¹.

La presencia de cualquiera de estos tres elementos –o de varios de ellos al mismo tiempo– conllevará la consideración de la Institución como residente en una jurisdicción, en la cual deberá cumplir con sus obligaciones de reporte. Ambas normas contemplan además la posibilidad de que las instituciones financieras (que no sean fideicomisos) puedan ser consideradas residentes en dos o más Estados. En estos casos, las mismas únicamente estarán sujetas a las obligaciones de comunicación de información y diligencia debida en aquellos Estados en los que la Institución tenga una actividad comercial, hecho marcado por la circunstancia de mantener cuentas financieras abiertas en una u otra jurisdicción⁶⁸².

Por último, los Comentarios al ECR y la DCA II recogen una regla especial relativa a la residencia de los fideicomisos (*trusts*) considerados como instituciones financieras. Estas entidades son consideradas residentes a los efectos del Estándar en aquella jurisdicción en la que cumplan con sus obligaciones de reporte –esto es, suministren información a la Administración– por ser consideradas fiscalmente residentes allí. No

⁶⁷⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 4.

⁶⁸⁰ Por ejemplo, porque se la considera fiscalmente transparente, o porque está situada en un territorio en el que no hay impuesto sobre la renta.

⁶⁸¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 4.

⁶⁸² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 5.

obstante, en los casos en los que ello no ocurra, la determinación de la residencia se realizará atendiendo a los fiduciarios de la entidad, de manera que será considerada residente a efectos del Estándar en aquella jurisdicción en la que resida uno o varios fiduciarios⁶⁸³. De esta manera, el nuevo Estándar contempla un doble criterio de sujeción relativo a estas entidades, de manera que se pueda evitar la elusión del deber de suministrar información a través de la constitución de las mismas en jurisdicciones no adscritas al acuerdo de intercambio de información.

Como puede apreciarse, el nuevo Estándar de intercambio de información automático de información financiera otorga un peso específico importante a la residencia a la hora de configurar el sistema de suministro de información a la Administración tributaria. Ello difiere de lo dispuesto en el Estándar de intercambio de información previo requerimiento, donde la residencia de los sujetos sobre los que podía intercambiarse información y de aquellos que podían suministrar información a la Administración para su intercambio era irrelevante. Ello se debe a que, como se apuntó al hilo del análisis de dicho Estándar previo requerimiento, los Modelos de la OCDE prestan poca atención al modo en que la información para el intercambio es obtenida.

c) Instituciones financieras no sujetas a la obligación de reportar

En tercer y último lugar, la delimitación del ámbito subjetivo del estándar se completa con la exclusión expresa de determinadas Instituciones financieras del ámbito de aplicación de la norma, y por ende, de la obligación de reporte. Este nuevo Estándar contempla así un criterio de delimitación negativo, relevando de manera explícita a ciertas instituciones del deber de suministrar información.

La exclusión de estas entidades puede encontrarse en la sección 1.1 f) del Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes de la OCDE, redactado como sigue:

“f) el término «Institución Financiera Sujeta a Reportar» significa toda Institución Financiera [gentilicio Jurisdicción A] o toda Institución Financiera [gentilicio Jurisdicción B], según se desprenda del contexto, que no sea una Institución Financiera No Sujeta a Reportar”.

De esta manera, a la delimitación positiva inicial –tipo de entidad y residencia-, el nuevo estándar añade una delimitación negativa, excluyendo de manera directa ciertas Instituciones no obligadas a reportar. Consecuentemente, toda entidad considerada como Institución financiera residente de acuerdo a los criterios señalados con anterioridad estará obligada a la comunicación de información, siempre y cuando la misma no pueda ser calificada como una de las entidades No Sujetas a Reportar. Estas entidades, se encuentran comprendidas, de manera prácticamente idéntica, en el Apartado B de la Sección VIII del ECR y el apartado B de la Sección VIII del Anexo I DCA II. No obstante, en este caso la normativa FATCA recoge en el Anexo II del

⁶⁸³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 4.

Modelo IGA 1A determinados supuestos de entidades exentas de la obligación de suministrar información que difieren de aquellas comprendidas en el ECR y la DCA.

En primer lugar, existen ciertas instituciones no sujetas al deber de suministrar información que resultan comunes a los tres Modelos analizados:

a) Organismos Públicos, Organizaciones Internacionales o Bancos Centrales. Denominados “Beneficiarios Efectivos Exentos distintos de Fondos” por el Apartado I del Anexo II modelo IGA 1A FATCA. Esta categoría engloba a tres tipos diferentes de entes, caracterizados por su carácter público, o mejor dicho, la ausencia de un interés privado.

Ello incluye, en primer lugar, a “Organismos públicos” (apartado B.2 de la Sección VIII ECR y apartado B.2 de la Sección VIII del Anexo I DCA II), o “Entidades estatales” (como los denomina el Apartado I Anexo II IGA 1A). Esta categoría hace referencia al gobierno y subdivisiones políticas de una jurisdicción. Además de ello, estos términos incluyen a “partes integrantes”, de una jurisdicción, esto es, a toda persona, organización, agencia, oficina, fondo, ente institucional u otro organismo que constituye una autoridad pública de una jurisdicción.

Esta categoría comprende asimismo las así llamadas “entidades controladas”, entidades formalmente independientes de su jurisdicción o que tienen una personalidad jurídica propia. Para ello debe cumplir ciertos requisitos; en primer lugar, la plena titularidad y el control de la Entidad, respectivamente, debe corresponder y ser ejercido por uno o varios Organismos Públicos, ya sea de forma directa o a través de una o más entidades controladas. En segundo lugar, los activos de la Entidad deben distribuirse a uno o más Organismos Públicos tras su disolución.

Tanto en el caso de las entidades controladas como en el de las partes integrantes, cualquier posible renta generada por estos entes debe asignarse a los mismos, sin que en ningún caso, ni siquiera en parte, las mismas puedan corresponder a un particular cualquiera⁶⁸⁴. No obstante, no se considerará incumplido este requisito cuando se asignen rentas de estos entes a particulares cuando tal asignación se realice en el marco de un programa público o que persiga fines de interés general⁶⁸⁵.

En segundo lugar, el Estándar excluye de la obligación de reportar información a las “Organizaciones Internacionales” (apartado B.3 de la Sección VIII del ECR y del Anexo I DCA II). Esta categoría engloba toda organización intergubernamental o supranacional y entes u organismos de su plena titularidad. Estas organizaciones no tendrán que reportar información cuando cumplan, de manera cumulativa, los siguientes requisitos: “i) que están formadas principalmente por gobiernos; ii) que tienen

⁶⁸⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 32.

⁶⁸⁵ En este sentido, los Comentarios mencionan expresamente a programas para la financiación de las exportaciones o el desarrollo, que pueden ofrecer préstamos personales a particulares. A tenor de estos Comentarios los Organismos que lleven a cabo esta actividad por lo general seguirán siendo considerados como organismos públicos y por tanto eximidos de la obligación de reportar. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 33.

efectivamente un acuerdo de sede o un acuerdo similar en lo esencial con el Estado miembro; y iii) cuyos ingresos no revierten en beneficio de particulares”⁶⁸⁶.

Finalmente, y dentro de esta primera categoría, se encuentran los Bancos Centrales. De acuerdo al subapartado B.4 de la Sección VIII ECR, así como al Anexo II al Modelo IGA 1A y al apartado B.4 de la Sección VIII Anexo I DCA II, por Banco central debe entenderse “toda entidad que constituye, en virtud de una disposición legal o decisión pública, la autoridad principal, distinta del gobierno de la misma jurisdicción, que emite instrumentos destinados a circular como moneda”.

Tanto el ECR como la Directiva añaden a esta definición el requisito de que esta institución, además, tenga encomendada tal función por una disposición legal o decisión pública, y custodia generalmente las reservas bancarias de la jurisdicción por cuya legislación se rige⁶⁸⁷. En el caso de la DCA II, además, tal institución puede incluir una agencia institucional independiente del gobierno del Estado miembro, que puede ser o no propiedad total o parcial del Estado miembro. No obstante, de acuerdo a la propia Directiva, esta excepción no resulta de aplicación respecto de pagos derivados de obligaciones fruto de una actividad financiera comercial del tipo de las realizadas por una compañía de seguros específica, una institución de custodia o una institución de depósito.

b) Fondos. El nuevo estándar señala también toda una serie de Fondos que, por su propia naturaleza y siempre y cuando cumplan determinados requisitos, se encuentran expresamente relevados de la obligación de reportar información. Los mismos vienen recogidos, de manera sucesiva, por los subapartados B.5 a B.7 de la Sección VIII ECR, así como los subapartados B.5 a B.7 de la Sección VIII del Anexo I DCA II. La normativa FATCA, por su parte, denomina, en el Apartado II del Anexo II modelo IGA 1A, esta categoría como “Fondos cualificados como Beneficiarios Efectivos Exentos”. Dichos fondos son:

- Fondos de Jubilación de Amplia Participación; entidades cuya finalidad es la de ofrecer prestaciones por jubilación, incapacidad o muerte, o cualquier combinación de las anteriores, a los beneficiarios que sean asalariados actuales o antiguos asalariados (o personas designadas por cualquiera de aquéllos) de uno o más empleadores, y en contraprestación por los servicios prestados.

Para verse eximidos de la obligación de reportar información, no obstante, estos fondos deben cumplir ciertos requisitos: i) no tener ningún beneficiario con derecho a más del 5% de los activos del fondo; ii) estar sometido a regulación pública y facilitar información a las autoridades fiscales correspondientes; en este caso y de acuerdo a los Comentarios la obligación de información puede variar de una jurisdicción a otra, tanto

⁶⁸⁶ De acuerdo a los Comentarios estos acuerdos pueden ser aquellos que “confieren privilegios e inmunidades a las oficinas o establecimientos de una organización ubicada en la jurisdicción en cuestión”. Vid., en este sentido OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 34.

⁶⁸⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 35.

en relación al contenido de los datos que debe proporcionar como a la periodicidad del suministro⁶⁸⁸; iii) satisfacer al menos una de las siguientes condiciones: (a) Estar generalmente exento de impuestos sobre las rentas del capital, se difiera el pago de los impuestos sobre dichas rentas o se sometían a gravamen a un tipo reducido, dada su condición de plan de jubilación o de pensiones; (b) Recibir al menos el 50% de sus aportaciones totales de empresas promotoras; (c) Los pagos o disposiciones de fondos deben estar únicamente autorizados en caso de producirse alguno de los supuestos previstos en relación con la indemnización por jubilación, incapacidad o muerte, o en su caso se apliquen penalizaciones a los pagos o disposiciones efectuados con anterioridad a dichos supuestos excepcionales; o (d) Las aportaciones realizadas por los asalariados al fondo deben estar limitadas en proporción a las rentas del trabajo del asalariado o no puedan exceder de cincuenta mil (USD 50 000) dólares estadounidenses al año.

- Fondos de Jubilación de Reducida Participación. En este caso y al igual que en el supuesto anterior, la finalidad de estos fondos es la de ofrecer prestaciones por jubilación, incapacidad o muerte a los beneficiarios que sean asalariados actuales o antiguos asalariados (o personas designadas por cualquiera de aquéllos) de uno o más empleadores y como contraprestación por los servicios prestados.

Para ello no obstante el fondo debe acreditar cinco requisitos: (i) Tener menos de 50 participantes; (ii) Estar financiado por uno o varios empleadores que no sean Entidades de Inversión o ENF Pasivas; (iii) Las aportaciones salariales y patronales al fondo deben estar limitadas en proporción a las rentas obtenidas y a la remuneración del asalariado, respectivamente; (iv) Los participantes que no residan en la jurisdicción en la que se haya constituido el fondo no pueden concentrar más del 20% de los activos del fondo; (v) El fondo debe estar sometido a regulación pública y proporcionar información a las autoridades fiscales correspondientes.

- Fondos de pensiones de un Organismo Público, de una Organización Internacional o de un Banco Central. Estos fondos son iguales a los dos tipos vistos inmediatamente antes, con la salvedad de que las prestaciones ofrecidas lo son como contraprestación por los servicios prestados a un Organismo Público, Organización Internacional o Banco Central. En este caso no obstante no existen requisitos adicionales relativos al porcentaje de participación o las aportaciones realizadas al mismo.

- El Modelo IGA 1A FATCA añade dos categorías a este catálogo de Fondos eximidos del deber de comunicar información no presentes en el ECR ni en la DCA II. La primera de ellas engloba a “Fondos de pensiones beneficiados por un tratado”. Este tipo de fondos hace referencia a aquellos fondos cuyo objeto principal es la administración o provisión de pensiones o jubilaciones y tienen derecho a los beneficios reconocidos en un CDI suscrito entre el socio FATCA y EEUU para las rentas de fuente estadounidense, siempre que satisfagan los requisitos de limitación de beneficios aplicables. La segunda, por su parte, excluye del deber de reportar información a “Entidades de inversión que sean propiedad exclusiva de beneficiarios efectivos

⁶⁸⁸ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 37.

exentos”. Esta categoría excluye la obligación de suministrar información cuando todas las participaciones sociales de la entidad de inversión son propiedad exclusiva de aquellos beneficiarios efectivos exentos citados anteriormente.

c) Emisores de Tarjetas de Crédito calificados. Estas son aquellas Instituciones financieras dedicadas a la emisión de tarjetas de crédito que acepta depósitos sólo cuando un cliente efectúa un pago cuyo importe excede del saldo pendiente de pago en la tarjeta, y dicho pago en exceso no es inmediatamente devuelto al cliente. No obstante, para verse eximida de la obligación de reportar, dicha Institución Financiera debe implementar políticas y procedimientos encaminados bien a impedir que un cliente efectúe sobrepagos que excedan de cincuenta mil dólares estadounidenses, o bien a garantizar que todo sobrepago por parte del cliente que exceda de cincuenta mil dólares estadounidenses sea reembolsado al cliente en un plazo de 60 días.

d) Vehículos de Inversión Colectiva Exentos. De acuerdo al Modelo IGA 1A, estas entidades de inversión están exentas de la obligación de reportar cuando todos los intereses en el vehículo se llevan a cabo a través de uno o más beneficiarios exentos. Atendiendo a lo dispuesto por el ECR y la DCA II, estas entidades no estarán sometidas al deber de reportar información siempre que la titularidad de todas las participaciones en dicho vehículo corresponda a o se ostente a través de personas físicas o Entidades que no sean Personas Reportables, hecha salvedad de una ENF Pasiva con una o más Personas que Ejercen el Control que sean Personas Reportables.

e) Fideicomiso, siempre que el fiduciario del mismo sea una Institución Financiera Sujeta a Reportar y reporte toda la información que ha de suministrarse a tenor de lo dispuesto en el estándar con respecto a todas las Cuentas Reportables del fideicomiso. Dentro de esta categoría, FATCA incluye a aquellos “Patrimonios autónomos con origen en un contrato fiduciario”. Estos patrimonios se encuentran eximidos de la obligación de comunicar información siempre y cuando la entidad fiduciaria de los mismos sea una Institución Financiera que reporte toda la información requerida por el acuerdo FATCA.

Finalmente, el ECR y la Directiva incluyen dentro de esta terna de entidades eximidas del deber de suministrar información una categoría general, que comprende a toda aquella “cualquier otra Entidad cuya utilización como cauce para evadir impuestos presente bajo riesgo”⁶⁸⁹, esto es, que posea características fundamentalmente similares a

⁶⁸⁹ Como afirman los Comentarios, para evaluar el riesgo que presenta una entidad han de tenerse en cuenta varios factores, como son:

a) Factores de bajo riesgo:

- (1) sometimiento de la Institución Financiera a regulación.
- (2) imposición a la Institución Financiera de la obligación de reportar toda la información pertinente a las autoridades fiscales correspondientes.

b) Factores de alto riesgo:

- (1) no sometimiento del tipo de Institución Financiera a los Procedimientos AML/KYC.
- (2) autorización al tipo de Institución Financiera para emitir acciones al portador y no sometimiento a las medidas de implementación

las de las Entidades contempladas en los apartados analizados anteriormente y que la legislación nacional califique de y regule como Institución Financiera No Sujeta a Reportar⁶⁹⁰. Además, la calificación como Institución Financiera No Sujeta a Reportar no debe contravenir los objetivos del ECR.

Esta categoría, como reconocen los propios Comentarios, presenta una formulación “abierta” que tiene el objeto de dar cabida a una multiplicidad de entidades que, presentando las características de las instituciones financieras no sujetas a reportar descritas en los apartados anteriores, sean específicas de las jurisdicciones firmantes. Mediante esta concepción abierta el Estándar permite eximir de la obligación de reportar a estas entidades, sin necesidad de que a la hora de entrar en un Acuerdo de intercambio automático basado en el Estándar, los Estados firmantes deban negociar categorías específicas de Entidades no sujetas a reportar⁶⁹¹.

Esta previsión, no obstante, no tiene correspondencia en el Modelo IGA 1A de la normativa FATCA. Al contrario, en vez de incluir una previsión de carácter genérico, la normativa estadounidense detalla con precisión cuáles son las entidades expresamente consideradas como de bajo riesgo. De esta forma, siempre que cumplan ciertos requisitos, estas entidades se encontrarán eximidas del deber de suministrar información a la Administración tributaria en virtud de un acuerdo FATCA.

a) Pequeñas Instituciones financieras o de alcance limitado cualificadas como entidades cumplidoras (Apartado III del Anexo II modelo IGA 1A FATCA).

En primer lugar, el apartado III del Anexo II modelo IGA 1A hace referencia a todas aquellas Instituciones financieras de tamaño reducido o alcance limitado que pueden ser clasificadas como instituciones financieras cumplidoras. En este caso se releva de la obligación de suministrar información a aquellas entidades que por su tamaño, ámbito económico o clientela, carecen de interés a los efectos de FATCA. Estas entidades son las siguientes:

(1) Instituciones financieras con una base de clientela local. Son consideradas como tales aquellas que cumplan los siguientes requisitos:

efectiva de las Recomendaciones del GAFI en materia de transparencia y beneficiario efectivo de las personas jurídicas 10.

(3) promoción del tipo de Institución Financiera como instrumento para la reducción del pago de impuestos.

Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 47.

⁶⁹⁰ Según los comentarios, para cumplir con esta condición las entidades calificadas así por la normativa interna deben ser consideradas como “beneficiarios efectivos exentos” o “Instituciones Financieras Extranjeras (IFE) Consideradas Cumplidoras” en el Acuerdo FATCA que exista entre la jurisdicción en cuestión y EEUU. Para ello cada jurisdicción debe contar con una lista propia de entidades exentas de la obligación de reportar por considerarse comprendidas en esta categoría, de modo que las demás jurisdicciones puedan conocer qué entidades ostentan tal condición. En este caso el Estándar contiene una referencia directa a FATCA, denotando la influencia que la norma estadounidense tiene en la construcción de este nuevo estándar. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 49.

⁶⁹¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 46.

- (i) La institución se encuentra autorizada y regulada bajo la normativa del socio FATCA.
- (ii) La institución no cuenta con ningún lugar fijo de negocios fuera del territorio del socio FATCA. No obstante, a estos efectos no se considera lugar fijo de negocios aquel establecimiento situado fuera de dicho territorio pero que no es anunciada al público y es utilizada por la entidad únicamente para realizar funciones de apoyo exclusivamente administrativas.
- (iii) La institución financiera no debe buscar clientes o titulares de cuentas fuera del territorio del socio FATCA. No obstante no se considerará que realiza dicha búsqueda cuando opere una página web, siempre que en la misma no se ofrezcan de manera explícita servicios a no residentes. En este sentido tampoco se considera que se ha realizado dicha búsqueda cuando la entidad se publicite a través de medios de comunicación nacionales que, incidentalmente, puedan ser de acceso público más allá de las fronteras del socio FATCA, siempre que la publicidad no ofrezca específicamente servicios a no residentes.
- (iv) La institución financiera debe estar sometida a la obligación legal de identificar a los titulares de cuentas, bien a efectos de suministro de información a su Administración o para la práctica de retenciones, o bien para cumplir con la normativa contra el blanqueo de capitales (*anti-money laundering* o AML por sus siglas en inglés).
- (v) Al menos un 98% del valor de las cuentas abiertas en la entidad debe corresponder a residentes en el socio FATCA.
- (vi) La institución financiera debe contar con un procedimiento de diligencia debida (*due diligence*) para prevenir la apertura o mantenimiento de cuentas financieras cuyo beneficiario efectivo sea una persona norteamericana (U.S. person)⁶⁹² o la misma controle una entidad interpuesta. En este caso el procedimiento debe prever la obligación de suministrar la información relativa a dicha cuenta a la Administración tributaria o bien cerrar la cuenta en cuestión.
- (vii) La institución financiera debe revisar todas aquellas cuentas preexistentes al momento de la firma del acuerdo FATCA para identificar todas aquellas cuentas abiertas en la misma y que deben ser reportadas a la Administración tributaria. En este sentido la entidad debe bien suministrar la información señalada en el acuerdo o bien cerrar la cuenta.
- (viii) Cualquier entidad vinculada de la institución financiera que se pretende considerar como “Institución financiera con una base de clientela local” debe constituirse en el territorio del socio FATCA y cumplir con todos los requisitos mencionados en este apartado. Esta exigencia, no obstante, no se aplica a aquellos fondos de pensiones mencionados anteriormente que constituyan una entidad vinculada.

⁶⁹² En este sentido, y en relación a la identificación de U.S. person vid. en este mismo apartado la sección relativa al ámbito subjetivo de las cuentas financieras bajo la normativa FATCA.

(ix) Finalmente, la entidad no debe seguir una política discriminatoria respecto de la apertura o mantenimiento de cuentas por sujetos que son considerados U.S. *persons* y además residentes en el socio FATCA.

(2) Bancos locales. Para ser considerada como un banco local, una institución financiera debe reunir diferentes características:

(i) La institución financiera debe estar autorizada y regulada por las leyes del socio FATCA, y operar únicamente como un banco o una cooperativa de crédito o figura similar sin ánimo de lucro.

(ii) El negocio de esta institución financiera consiste principalmente en recibir depósitos y otorgar préstamos. En el caso de tratarse de un banco ello debe realizarse respecto de clientes minoristas no vinculados, mientras que en el caso de las cooperativas y similares esta actividad debe realizarse respecto de miembros, siempre que ninguno de dichos miembros tenga una participación superior al 5% en la cooperativa.

(iii) Al igual que en el caso anterior, la institución no debe contar con ningún lugar fijo de negocios fuera del territorio del socio FATCA. No obstante, a estos efectos no se considera lugar fijo de negocios aquel establecimiento situado fuera de dicho territorio pero que no es anunciada al público y es utilizada por la entidad únicamente para realizar funciones de apoyo exclusivamente administrativas.

(iv) Además, y de igual modo que en relación con las instituciones financieras con una base de clientes local, la entidad no debe buscar clientes o titulares de cuentas fuera del territorio del socio FATCA. No obstante no se considerará que realiza dicha búsqueda cuando opere una página web, siempre que en la misma no se ofrezcan de manera explícita servicios a no residentes, ni la web permita la apertura de cuentas online. En este sentido tampoco se considera que se ha realizado dicha búsqueda cuando la entidad se publicite a través de medios de comunicación nacionales que, incidentalmente, puedan ser de acceso público más allá de las fronteras del socio FATCA, siempre que la publicidad no ofrezca específicamente servicios a no residentes.

(v) La institución financiera no debe tener activos por valor de más de 175 millones de dólares en su balance de situación, y el valor de los activos del balance consolidado o combinado de esta institución junto con sus vinculadas (grupo) no debe superar los 500 millones de dólares.

(vi) Cualquier entidad vinculada con la institución financiera a considerar como “Banco local” debe estar constituida de acuerdo a la normativa del socio FATCA. Si la entidad vinculada es una institución financiera no considerada como un fondo de pensión exento de la obligación de reportar información a efectos del acuerdo –todos aquellos señalados con anterioridad- o una institución financiera de cuentas de bajo valor (vid. en este mismo apartado el siguiente supuesto), debe asimismo cumplir con todos los requisitos señalados para la consideración de “Banco local”.

(3) Instituciones financieras con cuentas de bajo valor. Para ser considerada como tal –y por tanto verse eximida del deber de suministrar información-, una institución financiera debe cumplir tres requisitos:

(i) No ser una entidad de inversión.

(ii) Ninguna cuenta mantenida por la institución financiera o cualquier entidad vinculada tiene un valor superior a 50.000 dólares.

(iii) La institución financiera no cuenta con activos por valor de más de 50 millones de dólares, ni en su balance ni en el balance consolidado con cualesquiera entidades vinculadas a ella.

b) Entidades de inversión calificadas como cumplidoras (Apartado IV del Anexo II modelo IGA 1A FATCA).

Finalmente, el apartado IV del Anexo II al modelo recoge aquellas “Entidades de inversión consideradas instituciones financieras extranjeras cumplidoras”. El Modelo IGA 1A FATCA contempla una serie de entidades de inversión que, previo cumplimiento de ciertas condiciones, quedan eximidas de la obligación de comunicar información a la Administración tributaria.

(1) Entidad de inversión o entidad extranjera controlada patrocinadas. Esta categoría comprende dos tipos distintos de entidades de inversión, siempre y cuando la entidad patrocinadora de las mismas cumpla con una serie de requisitos tasados.

En primer lugar, puede considerarse una entidad de inversión patrocinada, exenta del deber de reportar información, aquella que de acuerdo a la normativa fiscal norteamericana no se considera un intermediario cualificado, una asociación de personas retenedora o un fideicomiso retenedor. Además de ello, la entidad de inversión ha acordado el patrocinio por parte de una institución financiera.

En segundo lugar, una entidad es considerada extranjera controlada patrocinada si está constituida a la luz de la normativa del socio FATCA y, de acuerdo a la normativa fiscal estadounidense, no actúa como un intermediario cualificado, una asociación de personas retenedora o un fideicomiso retenedor. Esta entidad debe ser propiedad exclusiva, directa o indirectamente, de una institución financiera de EEUU obligada a reportar que ha aceptado actuar como entidad patrocinadora. Por último, la entidad patrocinada ha de compartir con la institución financiera patrocinadora un sistema de cuenta electrónica que permita a esta última acceder a todas las cuentas de la entidad patrocinada, y en particular a los datos de identificación de los titulares y saldos de dichas cuentas.

En ambos casos, para que la entidad de inversión o entidad extranjera controlada se vea eximida del deber de suministrar información, la institución financiera patrocinadora debe cumplir con toda una serie de requisitos:

(i) La entidad patrocinadora debe estar autorizada para actuar en nombre de la institución patrocinada para cumplir con los requisitos de registro en la web del IRS.

(ii) La entidad patrocinadora se ha dado de alta en la web del IRS y ha obtenido un Número de Identificación de Intermediario Global.

(iii) Si la entidad patrocinadora detecta en la entidad patrocinada cualquier cuenta que de acuerdo a la normativa FATCA debe ser reportada al IRS debe proceder al registro de dicha entidad patrocinada en la web del IRS para la obtención de un Número de Identificación de Intermediario Global, en el plazo de 90 días siguientes a dicha detección.

(iv) La entidad patrocinadora debe cumplir con todas las obligaciones que corresponderían a la institución patrocinada si ésta no hubiese sido eximida del deber de reportar la información a la Administración.

(v) La entidad patrocinadora debe identificar a la entidad patrocinada e incluir el Número de Identificación de Intermediario Global en todos aquellos informes completados en nombre de ésta.

(vi) La entidad patrocinadora no debe haber visto revocado su estatus como tal entidad.

(2) Vehículo de inversión cerrado y patrocinado. Este tipo de instituciones deben cumplir asimismo con una serie de requisitos para verse eximidas de la obligación de reportar información impuesta por la normativa FATCA. En primer lugar, de acuerdo a la normativa fiscal estadounidense, no debe actuar como un intermediario cualificado, una asociación de personas retenedora o un fideicomiso retenedor. Esta institución además no debe presentarse como un vehículo de inversión para entidades no vinculadas, y un número máximo de 20 personas deben poseer la totalidad de la participación en la deuda y el capital de la institución (para ello no se tienen en cuenta no obstante las participaciones de instituciones financieras participantes –que reporten información- o consideradas cumplidoras –eximidas del deber de reportar-.)

En segundo lugar la entidad patrocinadora del vehículo también debe cumplir con una serie de condiciones, entre las que destaca la necesidad de que la misma sea una institución financiera de EEUU sujeta a la obligación de suministrar información a la Administración. Además de ello, la entidad patrocinadora debe estar dada de alta en la web del IRS y haber obtenido un Número de Identificación de Intermediario Global.

Asimismo, esta entidad patrocinadora debe estar autorizada a actuar en nombre de la institución patrocinada comprometiéndose a llevar a cabo en nombre de esta los procedimientos de diligencia debida, retención o elaboración de cualesquiera informes que resultarían obligatorios de tratarse la entidad patrocinada de una institución obligada a reportar. En todos los informes realizados por la entidad patrocinadora debe identificarse a la entidad patrocinada. Finalmente, esta entidad no debe haber visto revocado su estatus como entidad patrocinadora.

(3) Asesores de inversión y gerentes de inversiones. Estos sujetos están eximidos de la obligación de reportar información cuando sus funciones se limiten a prestar asesoramiento y actuar en nombre de y gestionar carteras de clientes a efectos de la inversión, gestión o administración de los fondos depositados a nombre del cliente en Instituciones financieras no consideradas como “no participantes”.

Todos estos ejemplos constituyen, de esta manera, las excepciones a la obligación de reportar información que prevé el nuevo estándar de intercambio automático. Los mismos se hallan expresamente excluidos del ámbito subjetivo de los modelos analizados, y actúan como elemento de delimitación negativa del elenco de entidades que pueden comprenderse en el ámbito subjetivo del estándar. Así las cosas, todas aquellas entidades residentes que puedan ser calificadas como una institución financiera de acuerdo a los criterios señalados anteriormente –básicamente en función de su actividad- estarán obligadas a suministrar información a la Administración si a su vez no pueden incluirse dentro de alguna de las categorías de Entidades no sujetas al deber de reportar. Estos tres elementos, definición de institución financiera, residencia y entidades excluidas conforman así el ámbito subjetivo de aplicación del nuevo estándar de intercambio automático de información financiera.

d) Cuentas sujetas a la obligación de reportar (Cuentas financieras reportables).

La delimitación del ámbito subjetivo del nuevo Estándar de intercambio automático de información financiera se completa con la definición de las Cuentas respecto de las cuales es necesario recopilar y suministrar información a la Administración para su posterior intercambio. La correcta delimitación de estas cuentas es un asunto de suma importancia, ya que en la consecución del objetivo de luchar contra el fraude fiscal internacional es necesario evitar que existan espacios de opacidad que permitan a los contribuyentes ocultar sus activos al fisco. Es por ello que el Estándar OCDE, al igual que FATCA y la DCA II, diseñan un ámbito amplio, que abarca una gran cantidad de Cuentas.

En la delimitación de las Cuentas sobre las que es necesario reportar información se conjugan, al igual que respecto de las Entidades sometidas a la obligación de reportar, varios elementos. Así el Estándar define qué productos financieros son considerados como Cuentas a los efectos del estándar, para acto seguido centrar su atención en los titulares –o personas con control- de las mismas como elemento determinante de la inclusión en el ámbito subjetivo del Estándar. Finalmente, y al igual que respecto de las entidades, el Modelo OCDE excluye expresamente de la obligación de reportar ciertas cuentas, de manera que todas aquellas cuentas no pertenecientes a este elenco deberán ser objeto de reporte por las Instituciones financieras sujetas al deber de reportar.

Los apartados g), h) e i)⁶⁹³ de la Sección 1.1 del Modelo de Acuerdo entre Autoridades competentes, así como los apartados D.1 de la Sección VIII del ECR y D.1 de la Sección VIII, Anexo I DCAII, contienen la definición general de “Cuenta reportable”, que podría condensarse como aquella Cuenta Financiera abierta en una Institución Financiera Sujeta a Reportar cuyo titular o titulares sean una o más Personas que sean Personas Reportables, o una Entidad No Financiera (ENF) Pasiva con una o más Personas que Ejercen el Control que sean Personas Reportables.

- Cuentas financieras.

De acuerdo a la definición de “Cuenta Reportable” es posible afirmar que, para quedar incluida en el ámbito subjetivo del Estándar, esto es, para ser definida como una “Cuenta Reportable”, una Cuenta debe cualificar, en primer lugar, como “Cuenta financiera” a efectos del Estándar. En segundo lugar, la misma debe cumplimentar los requisitos de titularidad establecidos por el propio Estándar. El apartado C de la Sección VIII del Anexo I a la DCAII define el término “Cuenta financiera”, al igual que ocurre con las Instituciones financieras, en relación con la actividad económica o finalidad desarrollada por dicha Cuenta. De esta manera, la calificación de las Cuentas abiertas en las Instituciones obligadas al suministro de información guarda una estrecha relación con la entidad que las mantiene, pudiendo encuadrarse en una de las categorías señaladas por esta norma.

El Modelo IGA 1A de FATCA por su parte, define estas “Cuentas financieras” el su art. 1.1 s) atendiendo a las siguientes características:

- (1) en el caso de una entidad que sea una Institución financiera exclusivamente por tratarse de una Entidad de inversión, toda participación en capital o en deuda (distinta de las participaciones negociadas regularmente en un mercado de valores reconocido) en la Institución financiera;
- (2) en el caso de una Institución financiera distinta de la descrita en el subapartado anterior, toda participación en capital o en deuda en la Institución financiera (distinta de las participaciones negociadas regularmente en un mercado de valores reconocido), si (i) el valor de la participación en deuda o en capital se determina directa o indirectamente, básicamente por referencia a los activos que originaron los Pagos de fuente estadounidense sujetos a retención, y (ii) el tipo de participación se determinó al objeto de eludir la comunicación de información en aplicación de este Acuerdo; y
- (3) los Contratos de seguro con Valor en efectivo y los Contratos de anualidades ofrecidos por una Institución financiera o que esta mantenga, distintos de las rentas vitalicias, inmediatas, intransferibles y no ligadas a inversión, emitidas a una persona

⁶⁹³ La definición “general” de Cuenta reportable se recoge en el apartado g) de la Sección 1.1, mientras los apartados h) e i), respectivamente, comprenden la definición de Cuenta reportable para cada una de las jurisdicciones firmantes del Acuerdo.

física, que monetizan una pensión o una prestación por incapacidad por razón de una cuenta, producto o acuerdo identificado como excluido de la definición de Cuenta financiera en el Anexo II.

No obstante lo anterior, la expresión “Cuenta financiera” no incluye las cuentas, productos o acuerdos identificados como excluidos de la definición de Cuenta financiera en el Anexo II.

Dentro de la definición genérica de “Cuenta financiera”, la normativa FATCA contempla 7 categorías diferentes⁶⁹⁴ de Cuentas que deben ser objeto de reporte. Estas categorías también son descritas por la Sección VIII C.1 del ECR, y el apartado C de la Sección VIII del Anexo I a la DCA, que incluyen en la definición de “Cuentas financieras” las siguientes categorías:

- Cuentas de Depósito.

A tenor del art. 1.1t) del Modelo IGA 1A o el apartado C.2 Sección VIII ECR y C.2 de la Sección VIII del Anexo I DCA II, cuenta de depósito es toda aquella cuenta comercial, cuenta corriente, cuenta de ahorro, cuenta a plazo, cuenta de aportación definida u otra cuenta representada por un certificado de depósito, de ahorro, de inversión, de deuda o cualquier instrumento similar, abierta en una Institución Financiera con motivo de su actividad bancaria habitual o análoga. Las Cuentas de Depósito comprenden también las cuantías de titularidad de compañías de seguros al amparo de un contrato de inversión garantizada o un acuerdo similar para el pago o abono de intereses sobre las mismas. Estas cuentas se consideran abiertas en aquella Institución financiera obligada a efectuar pagos o abonos en las mismas⁶⁹⁵. Esta Institución será, en consecuencia, la obligada al cumplimiento de las obligaciones de identificación y reporte.

- Cuentas de Custodia.

De acuerdo a al apartado C.3 de la Sección VIII del ECR y del Anexo I DCA II, una cuenta de custodia es aquella (distinta de un Contrato de Seguro o de un Contrato de Anualidades) en la que se depositan uno o varios Activos Financieros en beneficio de un tercero. Estas cuentas se consideran abiertas en la Institución financiera que custodia los activos anotados en cuenta⁶⁹⁶. El art. 1.1u) del Modelo IGA 1A contiene esta misma

⁶⁹⁴ Según ISUSI APRAIZ, I., “FATCA: Principales implicaciones”, op. cit., p. 325, las siete categorías que contempla FATCA y serán descritas a continuación pueden incardinarse en cuatro grupos diferentes: “1. Cuentas de depósito: Cualquier cuenta corriente, de ahorro o que esté respaldada por un certificado de depósito, ahorro, inversión, endeudamiento u otro instrumento similar.

2. Cuentas de custodia: Una cuenta de custodia en beneficio de otra persona relativa a cualquier instrumento financiero o contrato utilizado como inversión (acciones, renta fija, derivados, etc.)

3. Participaciones en sociedades o entidades de inversión: fondos de inversión, SICAVs, etc.

4. Algunos contratos de seguro: aquellos que tengan un valor monetario o que suponen un ahorro al beneficiario sin estar ligados a la ocurrencia de un suceso o riesgo, por ejemplo un contrato de rentas vitalicias”.

⁶⁹⁵ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 62.

⁶⁹⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 62.

definición de cuenta de custodia, si bien precisa que también puede considerarse como cuenta de custodia aquella en la que se deposita un contrato para la inversión (incluidos, a título meramente enunciativo y no limitativo, las acciones o participaciones en una sociedad de capital, los pagarés, bonos, obligaciones u otros instrumentos de deuda, las operaciones monetarias o de bienes, las permutas por incumplimiento crediticio, las permutas basadas en índices distintos de los financieros, los contratos de principal notional, los contratos de seguros o los Contratos de anualidades, y todas las opciones u otros instrumentos derivados).

- Participación en Capital o en Deuda en ciertas Entidades de Inversión.

Esta categoría viene contemplada por la Sección VIII, apartados C.1 a) y C.4 ECR, art. 1.1v) Modelo IGA1A y Apartado C.1 Sección VIII Anexo I DCA II. En el caso de sociedades personalistas ello significa tanto una participación en el capital como en los beneficios⁶⁹⁷. En el caso de un fideicomiso con naturaleza de Institución Financiera, por su parte, se entiende que la participación en el capital es de titularidad de cualquier persona a la que se considere fideicomitente o beneficiario de la totalidad o de una parte del fideicomiso⁶⁹⁸, o cualquier otra persona física que ejerza el control efectivo último del fideicomiso.

De acuerdo a los Comentarios al ECR, se considera Cuenta financiera a los efectos del Estándar aquella participación en capital o deuda de entidades de inversión de gestión privada y que operen o actúen como Vehículo de Inversión Colectiva, fondo de inversión, fondo negociable en bolsa (*exchange traded fund*), fondo de capital privado, fondo de cobertura (*hedge fund*), fondo de capital de riesgo o capital emprendedor, fondo de adquisición de empresas mediante emisión de deuda (*leverage buyout fund*) o cualquier vehículo de inversión análogo⁶⁹⁹.

Además, de las participaciones en capital o en deuda en Entidades de inversión, y de Acuerdo al apartado C.1 b) Sección VIII ECR, también tendrá la consideración de Cuenta financiera la posesión dichas participaciones en una Institución de Custodia, una Institución de Depósito, una Entidad de Inversión distinta de los asesores de inversiones o gestores de fondos, o una Compañía de Seguros Específica, creadas para sustraerse a las obligaciones de reporte. En este caso el estándar crea una cautela frente a la

⁶⁹⁷ No obstante los Comentarios al Estándar excluyen expresamente de esta categoría de Cuenta financiera aquellas participaciones en capital o en deuda en una Entidad que tenga la consideración de Entidad de Inversión por el mero hecho de ser un asesor de inversiones o un gestor de fondos, no se consideran Cuentas Financieras. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 60.

⁶⁹⁸ En este caso una persona es considerada beneficiario cuando dicha Persona tenga derecho a percibir, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de un agente designado), una distribución obligatoria o pueda percibir, directa o indirectamente, una distribución discrecional con cargo al fideicomiso. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 70.

⁶⁹⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 60.

posibilidad de “disfrazar” las participaciones en diversas entidades con el objeto de eludir el reporte de información a la Administración⁷⁰⁰.

No obstante, en este sentido el Apartado C.4 de la Sección VIII, Anexo I a la DCA II aclara que el término “cuenta financiera” no incluye ninguna participación en capital o deuda en una entidad que sea una entidad de inversión exclusivamente por: i) asesorar a un cliente y actuar en nombre de este, o ii) gestionar carteras para un cliente, y actuar en nombre de este, para fines de inversión, gestión o administración de activos financieros depositados en nombre del cliente en una institución financiera distinta de la entidad considerada. En ambos casos para poder ser calificada como “participación en el capital”, no es suficiente tal actividad de asesoramiento o gestión.

- Contratos de Seguro con Valor en Efectivo.

A la luz de los apartados C.5 y C.7 de la Sección VIII del ECR, y apartado C.5 de la Sección VIII del Anexo I DCAII, esta categoría comprende aquellos contratos (distintos del Contrato de Anualidades) conforme a los que el emisor se obliga a pagar una suma de dinero al verificarse una eventualidad particular que entrañe fallecimiento, enfermedad, accidente, responsabilidad civil o daños relativos a la propiedad, y que tiene un valor en efectivo.

En este sentido, y de acuerdo a los Comentarios, los productos de seguro con componentes de inversión -contrato de seguro cuyos activos están depositados en una cuenta abierta en una Institución Financiera y se gestionan siguiendo una estrategia de inversión personalizada, o bajo el control o influencia del contratante de la póliza, del titular o del beneficiario del contrato-, tales como los seguros de vida privados, tendrán generalmente la consideración de Contratos de seguro con Valor en Efectivo⁷⁰¹.

El apartado C.8 de la Sección VIII del Anexo I a la Directiva, por su parte, concreta en mayor medida qué elementos constituyen un “Valor en efectivo”, y en consecuencia, determinarán que una Cuenta sea considerada como “Cuenta financiera”, sometida al deber de reportar. Tales elementos vienen constituidos los siguientes importes pagaderos por razón de un contrato de seguro:

- i) exclusivamente con motivo del fallecimiento de una persona física asegurada en un contrato de seguro de vida;
- ii) en concepto de prestación por daños personales o enfermedad u otra prestación indemnizatoria por pérdida económica derivada de la materialización del riesgo asegurado;
- iii) en concepto de devolución de una prima pagada anteriormente por un contrato de seguro debido a la cancelación o resolución del contrato, a una merma de exposición al

⁷⁰⁰ Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 61. Esta cautela también se encuentra recogida en el subapartado b) del apartado C.1, Sección VIII, del Anexo I a la DCA II.

⁷⁰¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 80.

riesgo durante la vigencia del contrato, o a un nuevo cálculo de la prima por rectificación de la notificación o error similar;

iv) en concepto de dividendos del tomador de la póliza (distintos de los dividendos a la terminación del contrato), siempre y cuando los dividendos guarden relación con un contrato de seguro en el que las únicas prestaciones pagaderas sean las de daños personales o enfermedad señaladas anteriormente, o en concepto de devolución de prima anticipada o depósito de prima por un contrato de seguro en el que la prima es pagadera con una periodicidad mínima anual⁷⁰².

El Modelo IGA 1A resulta mucho más exhaustivo a la hora de describir estos “Contratos de Seguro con Valor en Efectivo” en los apartados y) y z) del art. 1.1 IGA 1A. Dichas cuentas son aquellos “Contratos de seguro con Valor en efectivo”; un Contrato de seguro (distinto de un contrato de reaseguro entre dos compañías aseguradoras) con un Valor en efectivo superior a cincuenta mil dólares.

Para apreciar si, en su caso, el contrato de seguro con Valor en efectivo ha superado el umbral de 50.000 dólares que marca la norma, ha de tenerse en cuenta, de acuerdo al art. 1.1 z): la cantidad mayor entre (i) el importe que tenga derecho a percibir el tomador del seguro como consecuencia del rescate o la resolución del contrato (determinado sin computar la posible reducción en concepto de penalización por rescate o préstamo sobre la póliza) y (ii) el importe que el tomador del seguro pueda tomar en préstamo en virtud del contrato o con relación al mismo.

Sin embargo, y de acuerdo a este art. 1.1 z) IGA 1A, no debe entenderse por “valor en efectivo” aquellos importes pagaderos por razón de un Contrato de seguro en concepto de: (1) prestación por daños personales o enfermedad u otra prestación indemnizatoria por pérdida económica derivada de la materialización del riesgo asegurado; (2) devolución al tomador de la póliza de una prima pagada anteriormente por un Contrato de seguro (distinto de un contrato de seguro de vida) por razón de cancelación o resolución de la póliza, merma de exposición al riesgo durante la vigencia del Contrato de seguro, o que surja al recalcular la prima por rectificación de la notificación o error similar; o (3) dividendos del tomador de la póliza derivados de la experiencia en la evaluación de riesgos del contrato o grupo al que atañe.

A este respecto es necesario tener en cuenta, no obstante, que el Modelo IGA 1A de FATCA, hace una distinción entre “Contratos de Seguro con Valor en Efectivo”, como los señalados, y los simples “Contratos de seguro”, que de acuerdo al art. 1.1w) serían aquellos contratos (distintos de los Contratos de anualidades) conforme a los que el emisor acuerda pagar un importe con motivo de la materialización de la contingencia cubierta que entrañe riesgos de fallecimiento, enfermedad, accidente, responsabilidad o relacionados con la propiedad.

- Contratos de Anualidades.

⁷⁰² En este caso, siempre el importe de la prima anticipada o el depósito de prima no exceda de la siguiente prima anual que haya de abonarse con arreglo al contrato.

Definidos por la sección VIII, apartado C.6 ECR, art. 1.1x) IGA 1A, y apartado C.6 de la Sección VIII, Anexo I DCAII, esta categoría engloba a cualquier contrato por el cual el emisor acuerda realizar pagos en un periodo determinado total o parcialmente por referencia a la expectativa de vida de una o varias personas físicas. La expresión también incluye los contratos que sean considerados como un Contrato de Anualidades de conformidad con la legislación, regulación o práctica de la jurisdicción donde se celebra el mismo y por el cual el emisor acuerda realizar pagos por un periodo de años.

En estos dos últimos casos, la cuenta se considera abierta en aquella Institución financiera obligada al pago o abono inherente al contrato⁷⁰³. No obstante, en ambos supuestos el Estándar excluye expresamente de la consideración de Cuenta financiera a contratos de seguro con valor en efectivo o contratos de anualidades que sean considerados rentas vitalicias no vinculadas a inversión, emitidas a una persona física y que monetizan una pensión o una prestación por incapacidad.

e) Cuentas financieras no sometidas al deber de reportar.

Del mismo modo que respecto a las Instituciones financieras, tras delimitar los casos en los que puede apreciarse la existencia de una “Cuenta financiera”, los modelos analizados añaden una delimitación negativa del concepto de Cuenta financiera, excluyendo de manera expresa ciertas cuentas de su ámbito de aplicación. Estas Cuentas son enumeradas por los apartados C.17 de la Sección VIII ECR, el apartado C.17 de la Sección VIII del Anexo I, DCAII y la Sección V del Anexo II del Modelo IGA 1A, de acuerdo a los cuales deben entenderse como estas cuentas las siguientes:

(i) Cuentas de jubilación o de pensión, siempre que estén reguladas como cuenta personal de jubilación o forme parte de un plan de jubilación o de pensiones registrado o regulado que se beneficie de un tratamiento fiscal favorable⁷⁰⁴. Además de ello la capacidad de disponer de los activos en la misma debe estar condicionada a la edad de jubilación fijada, incapacidad o fallecimiento, o en caso contrario, aplicar penalizaciones a aquellas disposiciones efectuadas con anterioridad a dichos supuestos. Por último debe existir tiene la obligación de reportar a las autoridades fiscales la información relativa a la cuenta y limitar las aportaciones anuales a cincuenta mil dólares estadounidenses o menos, o bien aplicar un límite máximo de un millón de dólares estadounidenses o menos al total de aportaciones a la cuenta durante la vida del Titular de la Cuenta.

La DCA II establece (en el apartado C.17 de la Sección VIII del Anexo I) requisitos adicionales para la exclusión de estas cuentas de la obligación de reportar, exigiendo que los reintegros estén supeditados a que se produzca un cierto evento (jubilación, enfermedad, incapacidad, etc.) Además, la aportación máxima anual debe ser inferior a

⁷⁰³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 62.

⁷⁰⁴ Las aportaciones a la cuenta que normalmente estarían sujetas a gravamen son deducibles o se excluyen de los ingresos brutos del Titular de la Cuenta o se gravan a un tipo reducido, el impuesto que grava las rentas por inversiones de la cuenta se difiere o se grava a un tipo reducido.

50.000 dólares estadounidenses, o la aportación máxima total debe ser inferior a 1.000.0000 de dólares estadounidenses.

(ii) Cuentas reguladas como un vehículo de inversión o ahorro con fines distintos de la jubilación que cuenta se beneficia de un tratamiento fiscal favorable. Además, al igual que en el caso anterior las disposiciones deben estar condicionadas a la edad de jubilación fijada, incapacidad o fallecimiento, o en caso contrario, se aplican penalizaciones. Por último las aportaciones anuales deben estar limitadas a cincuenta mil dólares estadounidenses o menos.

(iii) Contratos de seguro de vida cuyo período de cobertura finalice antes de que la persona asegurada alcance los 90 años de edad, siempre que las primas periódicas, cuyo importe no disminuya con el paso del tiempo, sean pagaderas al menos una vez al año. Además estos contratos no deben tener un valor contractual al que pueda acceder cualquier persona sin que ello suponga la rescisión del contrato ni ser mantenidos por un cesionario a título oneroso. Por último, el importe (distinto de una indemnización por fallecimiento) a pagar en caso de cancelación o rescisión del contrato no debe exceder del total de las primas pagadas en virtud del contrato, menos la suma de los gastos por concepto de fallecimiento, enfermedad y otros gastos (ya se hayan practicado o no realmente) relativos al período o períodos de vigencia del contrato y cualquier otro importe satisfecho antes de la anulación o rescisión del contrato.

(iv) Cuentas mantenidas únicamente por el caudal relicto, esto es, relacionadas con la sucesión de una persona. Estas cuentas estarán excluidas si la documentación de las mismas incluye una copia del testamento o del certificado de defunción del causante.

(v) Cuentas de garantías bloqueadas, esto es, cuentas cuyos fondos ostenta un tercero en nombre de las partes intervinientes en una transacción. Ello comprende, en primer lugar, a Cuentas abiertas en relación a un auto o sentencia de un órgano jurisdiccional, cuentas abiertas en relación la venta, intercambio o arrendamiento de bienes inmuebles o personales⁷⁰⁵, o cuentas abiertas en relación a la obligación de una Institución Financiera que conceda un préstamo garantizado por bienes inmuebles de reservar una parte del pago únicamente para facilitar el abono de impuestos o de las primas de seguro relativos a los bienes inmuebles en un futuro. Asimismo quedan excluidas aquellas cuentas abiertas debido a la obligación de una Institución Financiera únicamente de facilitar el pago de impuestos en un futuro⁷⁰⁶.

(vi) Cuentas de Depósito que existan únicamente porque un cliente efectúa un pago en exceso del saldo adeudado respecto de tarjeta de crédito u otra facilidad de crédito renovable y el sobrepago no es devuelto de inmediato al cliente.

⁷⁰⁵ La noción de bienes inmuebles o personales, de acuerdo a los Comentarios, debe extraerse de la normativa interna de la jurisdicción en la que esté abierta la Cuenta. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 94.

⁷⁰⁶ En este sentido Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 93. El Modelo IGA 1A de FATCA incluye este tipo de cuentas dentro de la categoría de “Cuentas de fideicomiso” contenidas en el Apartado D, Sección V, Anexo II.

(vii) Cualquier otra cuenta que presente un bajo riesgo de ser utilizada para evadir impuestos, que posea características sustancialmente similares⁷⁰⁷. Para ello la Cuenta debe ser definida como tal por la normativa interna y no frustrar los objetivos del ECR⁷⁰⁸. Esta categoría abierta, de acuerdo a los Comentarios, permite a las jurisdicciones excluir de manera genérica ciertas cuentas sin necesidad de una negociación cuenta a cuenta⁷⁰⁹. Esta tipología, no obstante, no se encuentra presente en el Anexo II al Modelo IGA 1A, quien no prevé una categoría abierta para eximir a otros tipos de cuentas del deber de reportar.

Tanto el Modelo IGA 1A como la DCA II añaden, a estas siete categorías contempladas por la Sección VIII del ECR, tres nuevos ejemplos de Cuentas financieras que deben considerarse relevadas del deber de suministrar información. Así, el apartado C.17 de la Sección VIII, Anexo I de esta directiva excluye de tal deber a determinadas cuentas. También lo hace así el Apartado D de la Sección V, anexo II al IGA 1A de FATCA, bajo la categoría general de Cuentas de fideicomiso, que comprenden:

- Cuentas establecidas por sentencias o mandatos judiciales.
- Cuentas establecidas por la obligación asumida por una institución financiera que gestiona un préstamo garantizado por bienes inmuebles de apartar una porción de un pago para destinarla exclusivamente a facilitar el pago ulterior de impuestos o seguros relacionados con los bienes inmuebles.
- Cuentas establecidas por la obligación asumida por una institución financiera de facilitar exclusivamente el pago ulterior de impuestos.

f) Personas Reportables (la titularidad de la cuenta financiera)

El segundo elemento necesario para identificar una Cuenta como “Cuenta reportable” a los efectos de este nuevo Estándar no es otro que el de la titularidad de dicha cuenta. De esta manera, el nuevo Estándar impone la obligación de reportar información relativa a las cuentas comprendidas en la delimitación anterior, pero únicamente en aquellos casos en los que el titular de la misma se encuentre incluido en el ámbito subjetivo definido

⁷⁰⁷ De acuerdo a los Comentarios, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 99, para apreciar el bajo riesgo de ser utilizada para evadir impuestos, una Cuenta debe presentar varios factores:

- (1) Sometimiento de la cuenta a regulación.
- (2) Aplicación a la cuenta de un tratamiento fiscal favorable.
- (3) Existencia de la obligación de suministrar a las autoridades fiscales correspondientes toda la información relativa a la cuenta.
- (4) Limitación de aportaciones o de los beneficios fiscales conexos.
- (5) Prestación por el tipo de cuenta de una serie de servicios específicos y limitados a cierto tipo de clientes con fines de inclusión financiera.

⁷⁰⁸ El otorgamiento de esta exención por normativa interna, contraviniendo los objetivos del ECR puede ser objeto de revisión por los grupos de supervisión del Foro Global Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales de la OCDE, y llegar a motivar la suspensión del Acuerdo entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información, de acuerdo a lo dispuesto por los Comentarios. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 102.

⁷⁰⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 98.

por dicho Estándar. En este sentido, y como se verá a continuación, tanto el ECR como la DCA II fijan un criterio común –basado en la residencia de los titulares de las Cuentas- que difiere del criterio adoptado por la normativa estadounidense FATCA – donde entra en juego la nacionalidad de dicho titular-.

La titularidad de las Cuentas respecto de las que se debe reportar información puede corresponder, de acuerdo a la sección 1.1 del Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes de la OCDE y al apartado D.1 de la Sección VIII ECR, tanto a una “Persona Reportable” como a una Entidad No Financiera (ENF) Pasiva controlada por Personas reportables. De esta manera, la primera opción para delimitar aquellas cuentas comprendidas en el ámbito subjetivo del estándar pasa por la definición de los sujetos que, con su condición de titulares de la cuenta –ya sean Personas o ENFs-, activan la obligación de reportar sobre la misma.

Para que ello ocurra, y como se verá a continuación, estos sujetos deben cumplir dos requisitos: encajar en la definición de “Persona Reportable” que marca el Estándar –o encontrarse bajo el control de una o más de estas personas en el caso de las ENFs- y, además de ello y como resulta evidente, ser titulares de la Cuenta respecto de la cual se va a reportar.

En primer lugar, la definición de “Persona Reportable” se encuentra compuesta por varios elementos. De este modo, para ser considerado como tal, un sujeto debe acomodarse a la definición de “Persona” recogida en los apartados 1.1 j) y k) del Modelo, y puede sintetizarse del siguiente modo: una persona física o una Entidad identificada por una Institución Financiera Sujeta a Reportar como residente con arreglo a los procedimientos de debida diligencia previstos en el ECR, o el caudal relicto de un causante que fuera residente.

La calificación como “persona” de acuerdo al Estándar de intercambio automático propuesto por la OCDE se configura, de esta manera, de una manera amplia, que permite dar cabida tanto a cualquier persona física o jurídica, o, incluso, caudales relictos. Esta amplitud garantiza, como se comentó anteriormente, la reducción de espacios de opacidad y de la utilización de estructuras –personales o societarias- que permitan eludir el reporte de información.

La definición de “Persona reportable” sin embargo se ve restringida por la propia definición de “Persona”, así como en la definición de “Persona de Jurisdicción Reportable” contenida en el apartado D.3 de la Sección VIII del ECR. De acuerdo a dicho apartado una “Persona de Jurisdicción Reportable es aquella “persona física o Entidad que sea residente en una Jurisdicción Reportable en virtud de la legislación fiscal de dicha jurisdicción, o el caudal relicto de un causante que fuera residente de una Jurisdicción Reportable”. Ambas definiciones –al igual que las Instituciones Financieras- delimitan el ámbito subjetivo del Estándar en función de la residencia de los titulares de la cuenta, de modo que únicamente cuando los mismos sean considerados residentes de una “Jurisdicción reportable” deberá procederse al reporte sobre dicha cuenta. A estos efectos una “Jurisdicción reportable” viene definida por el

apartado D.4 de la Sección VIII como aquella “con la que exista un acuerdo en vigor que contemple la obligación de proporcionar la información especificada en la Sección I, y (ii) que esté identificada en una lista publicada”.

La fijación de la residencia, factor fundamental para considerar a una Persona como “Persona de una jurisdicción reportable”, debe realizarse, de acuerdo a lo dispuesto por el apartado D.3 sección VIII, ECR atendiendo a la legislación fiscal de dicha jurisdicción. De esta manera es la normativa interna, al considerar un sujeto como residente en su jurisdicción, la que determina la apreciación del mismo como “Persona de una jurisdicción reportable”. En este nuevo estándar de intercambio de información financiera, y a diferencia del estándar previo requerimiento –en el que el intercambio de información puede realizarse independientemente de la residencia o nacionalidad de los titulares de la información–, la residencia juega un papel crucial. Así, únicamente existe obligación de suministro de información a la Administración –y posterior intercambio– cuando la residencia de un sujeto quede debidamente acreditada como perteneciente a una de las jurisdicciones firmantes del Acuerdo⁷¹⁰.

En el caso de entidades sin residencia fiscal (como entidades transparentes) la residencia de las mismas se establecerá en función del lugar donde tenga establecida su sede de dirección efectiva, entendida como el lugar en que se adoptan las principales decisiones empresariales y de gestión que resultan imprescindibles para el normal funcionamiento y desarrollo de las actividades de la Entidad en su conjunto⁷¹¹.

Este criterio es asimismo el adoptado por la DCA II a la hora de fijar la residencia de un determinado titular de una Cuenta, si bien en este caso la Directiva hace referencia a los Estados Miembros de la UE, al ser éstos los sujetos implicados en el intercambio de información que regula. Así, el apartado D.3 de la Sección VIII del Anexo I dispone que por “persona de un Estado miembro” debe entenderse aquella persona física o entidad que reside en cualquier otro Estado miembro conforme a la legislación tributaria de este último⁷¹², o el caudal relicto de un causante residente en cualquier otro Estado miembro.

Sin embargo, y como se apuntó con anterioridad, el elenco de personas cuya titularidad acarrea la obligación de reportar acerca de la cuenta se ve restringido por la identificación de ciertas entidades que se encuentran expresamente excluidas del ámbito subjetivo del Estándar. De acuerdo al subapartado D.2 de la Sección VIII ECR, no deberán ser reportadas las cuentas cuyos titulares sean: “(i) una sociedad cuyo capital

⁷¹⁰ Vid., en este sentido MARTÍNEZ GINER, L. A., “La residencia fiscal de los titulares de cuentas financieras y el intercambio automático de información”, en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, A., “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Documentos de Trabajo*, IEF, 3/2018, Madrid, 2018, pp. 164-165.

⁷¹¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, paras. 106 y 109.

⁷¹² Según el apartado D.3, y en el caso de entidades, si las mismas no cuentan con residencia fiscal a efectos fiscales, serán consideradas residentes en el Estado Miembro en el que se encuentre su sede de dirección efectiva.

sea regularmente comercializado en uno o más mercados de valores establecidos⁷¹³ o cualquier sociedad que sea una Entidad Relacionada con ella; (ii) un Organismo Público; (iii) una Organización Internacional; (iv) un Banco Central, o (v) una Institución Financiera⁷¹⁴”.

En el caso de la Directiva, este elenco de personas excluidas funciona asimismo como elemento de delimitación negativo de aquellas Cuentas que deben ser objeto de reporte. La DCA delimita el concepto de “persona sujeta a comunicación de información”, estableciendo que serán todas aquellas personas de un Estado miembro que no puedan ser calificadas como los supuestos excluidos que enumera justo a continuación. Tal condición viene definida en el apartado D.2 de la Sección VIII del Anexo I, como sigue:

“una persona de un Estado miembro distinta de: i) una sociedad de capital cuyo capital social se negocie regularmente en uno o varios mercados de valores reconocidos; ii) una sociedad de capital que sea una entidad vinculada de una sociedad de capital descrita en el inciso i); iii) una entidad estatal; iv) una organización internacional; v) un banco central, o vi) una institución financiera”.

En consecuencia, tanto en el caso del Estándar propuesto por el ECR como en el de la DCA II, para que una Cuenta sea considerada como Cuenta reportable a efectos del Estándar, el titular o titulares de la misma deben ser considerados como “Personas reportables” de acuerdo a las propias normas del Estándar. Ello implica que las mismas sean cualquier persona física o jurídica residente en una jurisdicción con la que exista un acuerdo de intercambio de información de acuerdo al propio estándar, y que no cualifiquen como cualesquiera de las Entidades expresamente excluidas de acuerdo al apartado D.2 de la Sección VIII de ambas normas.

La titularidad de una “Cuenta reportable” puede ostentarse tanto de manera directa como de manera indirecta, a través de una Entidad No Financiera Pasiva⁷¹⁵ controlada

⁷¹³ Ello a tenor de los Comentarios debe entenderse como ser “objeto de un volumen significativo de operaciones permanente” en tales mercados de valores, esto es, al menos durante 60 días al año y sobre un valor promedio del 10% de los títulos de una misma categoría que correspondan a la entidad. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, paras. 112 y 113.

⁷¹⁴ La exención de la obligación de reportar sobre estas Instituciones se debe, según los Comentarios, a que las mismas se hacen cargo de sus propias obligaciones de reporte –o bien las mismas se consideren de bajo riesgo para su utilización con fines de evasión fiscal-. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 116.

⁷¹⁵ La definición de ENF pasiva viene enunciada en el Estándar en términos negativos, por contraposición a una ENF Activa. El apartado D.8 de la Sección VIII del Modelo (apartado D.7 Sección VIII DCA II) describe la ENF pasiva como (i) una ENF que no sea una ENF Activa, o (ii) una Entidad de Inversión que no sea una Institución Financiera de una Jurisdicción Participante. Una ENF Activa, de acuerdo a la Sección VIII, apartado D.9 (en el caso de la DCAII regulado por el apartado D.8, Sección VIII) es aquella que presenta –alternativamente- cualquiera de los siguientes aspectos:

a) menos del 50% del ingresos brutos de la ENF correspondiente al año civil precedente u otro período de reporte apropiado son ingresos pasivos, y menos del 50% de los activos mantenidos por la ENF durante el año civil precedente u otro período de reporte apropiado son activos que generan o son mantenidos para la generación de ingresos pasivos;

b) el capital social de la ENF es regularmente comercializado en un mercado de valores establecido, o la ENF es una Entidad Relacionada a una Entidad cuyo capital sea regularmente comercializado en un mercado de valores establecido;

por una de estas “Personas reportables”. Así, a la luz de lo dispuesto por el apartado D.1 de la Sección VIII, Anexo I DCAII, aquellas cuentas titularidad de una ENF sobre las que ejerzan el control personas residentes en un Estado Miembro, también deben quedar sujetas a la obligación de comunicar información. Respecto del control de la entidad, el apartado D.5 dispone que deben ser consideradas como tales aquellas personas físicas que controlan una entidad.

El Estándar propuesto por la OCDE incorpora asimismo una cautela frente a la posible interposición de este tipo de entidades, evitando que tal interposición permita eludir el reporte e intercambio de información. Este control viene definido por el apartado D.6 de la Sección VIII tomando como referencia al fideicomiso. De este modo, el control de la ENF que sea un fideicomiso corresponde, según el Estándar, a los fideicomitentes, fiduciarios, protectores, beneficiario o categorías de beneficiarios, y a cualquier otra persona física que ejerza el control efectivo del fideicomiso. Para cualquier figura

-
- c) la ENF es un Organismo Público, una Organización Internacional, un Banco Central o una Entidad que sea propiedad total de uno o más de los anteriores;
 - d) todas las actividades de una ENF consistan substancialmente en mantener (total o en parte) las acciones en circulación de, o proveer financiamiento y servicios a, una o varias subsidiarias que se dediquen a un comercio o actividad empresarial distinta de la de una Institución Financiera, si bien una Entidad no será considerada ENF Activa si la misma funciona (o se presenta) como un fondo de inversión, tal como un fondo de capital privado, fondo de capital de riesgos, fondo de adquisición apalancada, o cualquier vehículo de inversión cuyo propósito sea adquirir o financiar compañías para después tener participaciones en las mismas en forma de activos de capital para fines de inversión;
 - e) la ENF todavía no está operando un negocio y no tiene historial previo de operación, pero está invirtiendo capital en activos con la intención de operar un negocio distinto al de una Institución Financiera; no obstante, la ENF no calificará para esta excepción veinticuatro (24) meses después de la fecha de su constitución inicial;
 - f) la ENF que no haya actuado como Institución Financiera en los últimos cinco (5) años y esté en proceso de liquidar sus activos o se esté reorganizando con la intención de continuar o reiniciar operaciones de una actividad empresarial distinta de la de una Institución Financiera;
 - g) la ENF se dedica principalmente a financiar o cubrir operaciones con o para Entidades Relacionadas que no son Instituciones Financieras y que no presten servicios de financiamiento o de cobertura a ninguna Entidad que no sea una Entidad Relacionada, siempre que el grupo de cualquier Entidad Relacionada referida se dediquen primordialmente a una actividad empresarial distinta de la de una Institución Financiera, o
 - h) la ENF cumpla con todos los siguientes requisitos:
 - i) esté establecida y opere en su jurisdicción de residencia exclusivamente para fines religiosos, beneficencia, científicos, artísticos, culturales, deportivos o educativos; o esté establecida y opere en su jurisdicción de residencia y sea una organización profesional, organización empresarial, cámara de comercio, organización laboral, organización agrícola u hortícola, organización civil o una organización operada exclusivamente para la promoción del bienestar social;
 - ii) está exenta del impuesto sobre la renta en su jurisdicción de residencia;
 - iii) no tenga accionistas o miembros que tengan una propiedad o que por su participación se beneficien de los ingresos o activos;
 - iv) la legislación aplicable de la jurisdicción de residencia de la ENF o la documentación de constitución de la ENF, no permitan que ningún ingreso o activo de la misma sea distribuido a o utilizado en beneficio de una persona privada o una Entidad que no sean de beneficencia, salvo que se utilice para la conducción de las actividades de beneficencia de la ENF, o como pagos por una compensación razonable por servicios prestados o como pagos que representan el valor de mercado de la propiedad que la ENF compró, y
 - v) la legislación aplicable de la jurisdicción de residencia de la ENF o los documentos de constitución de la ENF requieran que, cuando la ENF se liquide o se disuelva, todos sus activos se distribuyan a un Organismo Público o una organización no lucrativa, o se transfieran al gobierno de la jurisdicción de residencia de la ENF o a cualquier subdivisión de éste.

jurídica distinta del fideicomiso, el control de la ENF se considera ejercido por aquellas personas que ejerzan cargos equivalentes o similares a los descritos.

En segundo lugar, para activar la obligación de reportar sobre la Cuenta financiera en cuestión, esta Persona reportable debe ser el “Titular de la Cuenta”. Esta expresión que designa, a tenor de lo recogido por los apartados E.1 de la Sección VIII del ECR y del Anexo I de la DCA II (el precepto es el mismo en ambos casos), a “aquella persona registrada o identificada por la Institución Financiera que mantiene la cuenta”, como el titular de una Cuenta Financiera. Este registro o identificación debe realizarse de acuerdo a las reglas de diligencia debida contenidas en el ECR y que serán objeto de análisis más adelante. En el caso de cuentas conjuntas, y al objeto de discernir si la cuenta debe ser considerada como reportable, todos sus titulares deben ser considerados como “Titular de la cuenta”, atribuyéndose a cada una de ellas el saldo íntegro de la misma –a los efectos de aplicar las reglas de acumulación que se verán más adelante-⁷¹⁶.

No obstante, tanto el ECR como el Anexo I a la DCA II prevén la posibilidad de obviar a personas interpuestas con el objetivo de eludir el reporte de información a la Administración. De esta manera, la propia sección VIII de ambas normas (en su apartado E.1) establece que aquellos Titulares de una Cuenta Financiera - distintos de una Institución Financiera- en beneficio o por cuenta de otra persona en calidad de representante, custodio, agente designado, signatario, asesor de inversiones o intermediario, no serán consideradas como el Titular de la Cuenta para los efectos. En estos supuestos el tratamiento como titular corresponderá a dicha otra persona en nombre de la cual se actúa.

Esta precaución tiene su expresión particular en relación con determinadas Cuentas financieras. Así, en el caso de Contratos de seguro con valor en efectivo o Contratos de anualidades, la consideración como titular de la Cuenta corresponderá a cualquier persona que tenga acceso al valor en efectivo o que pueda cambiar al beneficiario de tales contratos. No obstante, en caso de que ninguna persona pudiese acceder al valor en efectivo o cambiar al beneficiario, la titularidad corresponderá al propietario del contrato y cualquier persona que tenga el derecho a percibir un pago de conformidad con el mismo será la considerada como titular. En este sentido, de existir varias personas con derecho a recibir el pago de acuerdo a lo dispuesto en contrato y al vencimiento de éste, cada una de ellas será considerada como un Titular de la Cuenta.

Sin embargo, y de acuerdo a los Comentarios, el Titular de la Cuenta lo es independientemente de su actuación como intermediario. De este modo, si un fideicomiso, una sucesión –caudal relicto- o una sociedad personalista está registrada como titular o propietaria de una Cuenta Financiera, el Titular de la Cuenta será el fideicomiso, la sucesión, o la sociedad, y no ya sus propietarios, beneficiarios o socios⁷¹⁷.

⁷¹⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 140.

⁷¹⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VIII, para. 138.

Mientras que el Modelo propuesto por la OCDE y la DCA II contemplan criterios comunes a la hora de delimitar el elenco de cuentas financieras que deben ser reportadas -de acuerdo a la residencia del titular o titulares de las mismas-, la normativa estadounidense FATCA presenta notables diferencias con ambas, como se verá a continuación. Este Modelo IGA 1A diferencia entre aquellas Cuentas abiertas en entidades del socio firmante (no EEUU) y las Cuentas abiertas en entidades estadounidenses, estableciendo criterios de sujeción a la obligación de reportar información que no son iguales en ambos casos. Así, mientras el suministro de información al Estado socio FATCA toma como referencia la residencia del titular de la cuenta en su jurisdicción, en el caso del suministro de datos a EEUU esta normativa introduce un componente de nacionalidad en la delimitación de aquellos titulares de Cuentas sobre las que debe reportarse información. De esta manera, la normativa FATCA se aleja del criterio de residencia adoptado por la OCDE y la UE en la construcción del estándar de intercambio automático de información financiera para instituir un criterio propio y diferente.

El art. 1.1 bb) del modelo IGA 1A FACTA, titulado “Cuentas del socio FATCA sujetas a comunicación de información”, hace referencia una Cuenta financiera abierta en una Institución financiera estadounidense obligada a comunicar información si la misma cumple alternativamente, dos condiciones. (i) En el caso de una Cuenta de depósito, el Titular de la cuenta es una persona física residente en el socio FATCA y en la cuenta se pagan más de diez dólares en concepto de intereses en cualquier año civil. (ii) En el caso de una Cuenta financiera distinta de una Cuenta de depósito, el Titular de la cuenta es un residente del socio FATCA, incluidas las entidades que certifiquen su residencia fiscal en el socio FATCA respecto de la que se pagan o deben rentas de fuente estadounidense sujetas a la obligación de comunicación de información en aplicación del capítulo 3 o del capítulo 61 del subtítulo A del Código Tributario estadounidense (*Internal Revenue Code*).

Correlativamente, el art. 1.1 cc) de este modelo califica las “Cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información” como aquellas Cuentas financieras abiertas en una Institución financiera del socio FATCA obligada a comunicar información, cuyo titular o titulares sean una o más “Personas estadounidenses específicas” o una Entidad no estadounidense con una o más Personas que ejerzan el control que sean “Personas estadounidenses específicas”. No obstante lo anterior, no se considerará que una cuenta califica como Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información cuando dicha cuenta no se haya identificado como Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información tras la aplicación de las normas sobre diligencia debida del Anexo I.

La circunstancia clave para la comunicación de la información, por tanto, reside en la titularidad de la cuenta, y la posibilidad de que dicha titularidad corresponda con un residente del socio FATCA, con una Persona estadounidense específica o bien con una entidad no estadounidense sobre la que ejerce el control una o más personas estadounidenses específicas. Consecuentemente, el modelo define de manera más

precisa qué debe entenderse por titularidad, por un lado, y qué elementos deben predicarse de una persona concreta para que ésta sea considerada Persona estadounidense específica.

Así, de acuerdo al art. 1.1 dd) del modelo IGA 1A, el término “Titular de la cuenta” puede hacer referencia a una multiplicidad de sujetos.

En primer lugar y de manera sencilla, el titular de la cuenta indica la persona registrada o identificada por la Institución financiera en la que está abierta la cuenta como Titular de una Cuenta financiera. No obstante, este registro o identificación por parte de la Institución financiera no resulta de aplicación cuando personas distintas a una Institución financiera sean titulares de una Cuenta financiera en beneficio o por cuenta de otra persona como representante, custodio, agente designado, signatario, asesor de inversiones, o como intermediario.

En estos casos el tratamiento como Titular de la cuenta a los efectos del modelo corresponde dicha otra persona en beneficio o por cuenta de la cual se lleva a cabo la representación, custodia, asesoramiento, inversión, etc. De este modo, la norma establece una regla clara frente a la posible interposición de personas con el objetivo de evitar la identificación como titular de cuenta. FATCA busca así que quien sea identificado como titular de la cuenta sea en realidad el beneficiario efectivo de la misma, tratando de prevenir cualquier intento de eludir el reporte de información a la Administración.

En segundo lugar, la consideración de Titular de la cuenta en aquellos casos de Contratos de seguro con Valor en efectivo o de Contratos de anualidades, corresponde cualquier persona con derecho a disponer del Valor en efectivo o a modificar el beneficiario del contrato. En caso de que ninguna persona pueda disponer del Valor en efectivo ni modificar el beneficiario del contrato, el Titular de la cuenta será toda persona designada como propietaria en el contrato y toda persona que adquiera el derecho a la percepción del pago en virtud de los términos del contrato. Al vencimiento de un Contrato de seguro con Valor en efectivo o de un Contrato de anualidades, se considerará Titular de la cuenta a toda persona que tenga derecho a percibir un pago por razón del contrato.

Por otro lado, a la hora de delimitar la titularidad de “cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información” es necesario atender a dos subapartados diferentes del art. 1.1 del modelo IGA 1A. En primer lugar, el art. 1.1 ee), define la expresión “Persona estadounidense”, detallando las circunstancias que deben apreciarse respecto de un titular para resultar incluido en el ámbito objetivo de la norma. En segundo lugar, el art. 1.1 ff) comprende un listado de sujetos que, pese a cumplir las condiciones establecidas en el art. 1.1 ee), se encuentran expresamente excluidos del ámbito de la norma.

De este modo, de acuerdo al art. 1.1 ee), el término “Persona estadounidense” hace referencia a tres tipos de sujetos diferentes. Primero, designa a aquellas personas físicas

con estatus de ciudadano –personas nacidas en EEUU o que hayan obtenido la nacionalidad- o residente de los Estados Unidos. Segundo, este término comprende a cualesquiera sociedades de personas o sociedades de capital constituidas en los Estados Unidos o conforme a la legislación de los Estados Unidos o de uno de los Estados que los integran. Finalmente, “Persona estadounidense” engloba a los fideicomisos, siempre que se cumplan dos condiciones: (i) existe un tribunal estadounidense, competente conforme a la normativa aplicable para dictar providencias o sentencias respecto de prácticamente todas las cuestiones relativas a la administración del fideicomiso, y (ii) una o más Personas estadounidenses están facultadas para ejercer el control respecto de todas las decisiones importantes del fideicomiso, o relativas al caudal relicto de un causante ciudadano o residente de los Estados Unidos⁷¹⁸.

Por su parte, y como ha sido señalado, el art. 1.1 ff) del modelo define el término “Persona estadounidense específica”, acotando el elenco de sujetos sometidos a la norma previsto en el apartado anterior. De acuerdo a este artículo, la expresión “Persona estadounidense específica” designa a las Personas estadounidenses distintas de:

- (i) una sociedad de capital cuyo capital social se negocie regularmente en uno o más mercados de valores reconocidos;
- (ii) una sociedad de capital que sea miembro del mismo grupo extenso de sociedades afiliadas, como se define en la sección 1471(e)(2) del Código Tributario estadounidense (*Internal Revenue Code*), que la sociedad de capital descrita en la cláusula (i);
- (iii) a los Estados Unidos, a sus organismos o agencias institucionales de plena titularidad pública;
- (iv) a cualquier Estado o Territorio de los Estados Unidos, a sus subdivisiones políticas o a sus organismos o agencias institucionales de plena titularidad pública;
- (v) a las organizaciones exentas de imposición en virtud de la sección 501(a) o a los planes de jubilación individuales definidos en la sección 7701(a) (37) del Código Tributario estadounidense;
- (vi) a los bancos, como se definen en la sección 581 del Código Tributario estadounidense;
- (vii) a las entidades cotizadas de inversión inmobiliaria, como se definen en la sección 856 del Código Tributario estadounidense;
- (viii) a las entidades con régimen de inversión regulado, como se definen en la sección 851 del Código Tributario estadounidense o a las entidades registradas ante la Comisión del Mercado de Valores estadounidense conforme a la Ley sobre Sociedades de Inversión de 1940 (15 U.S.C. 80a-64);
- (ix) a todo fondo fiduciario común, definido en la sección 584(a) del Código Tributario estadounidense;
- (x) a todo fideicomiso exento de imposición en aplicación de la sección 664(c) del Código Tributario estadounidense o descrito en la sección 4947(a) (1) del Código Tributario estadounidense;

⁷¹⁸ Respecto de la calificación de US Person vid. ISUSI APRAIZ, I., “FATCA: Principales implicaciones”, op. cit., p. 325.

(xi) a los operadores bursátiles u operadores con bienes o instrumentos financieros derivados (incluidos los contratos de principal nocional, los contratos de futuros normalizados (*futures*), los contratos de futuros no normalizados (*forwards*) y opciones) registrados como tal conforme a las leyes de los Estados Unidos o de cualquier Estado; (xii) a los corredores de bolsa conforme a la definición dada a este término en la sección 6045(c) del Código Tributario estadounidense.

De este modo, siempre que una persona cumpla los requisitos fijados por el art. 1.1 ee) para ser considerada “Persona estadounidense”, y no se encuentre dentro de uno de los 12 supuestos expresamente excluidos por el art. 1.1 ff), será considerada como “Persona específica estadounidense”, y su titularidad sobre las cuentas anteriormente citadas desencadenará la aplicación de la normativa FATCA.

Finalmente, quedan sometidas a reporte aquellas cuentas en las que el titular no sea directamente una persona estadounidense específica, sino que ésta ejerza el control sobre una entidad a la que corresponde la titularidad de la cuenta. En estos casos, por tanto, la norma introduce una cautela frente a la interposición de personas jurídicas residenciadas en otros Estados para evitar la comunicación de información a la Administración.

De acuerdo al art. 1.1 mm) del modelo, “la expresión “Personas que ejercen el control” significa las personas físicas que controlan una entidad. En el caso de un fideicomiso, este término designa al fideicomitente, a los fiduciarios, al protector (si lo hubiera), a los beneficiarios o a una categoría de beneficiarios, y a toda otra persona física que en última instancia tenga el control efectivo sobre el fideicomiso; y, en el caso de otra relación jurídica distinta del fideicomiso, la expresión designa a las personas que desempeñan una función equivalente o similar”. Además, esta definición remite a las Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), señalando que la misma debe interpretarse de forma coherente con dichas Recomendaciones.

En consecuencia, y de igual manera que respecto de la delimitación de las instituciones financieras sometidas al deber de comunicar la información a la Administración tributaria, la determinación de cuentas financieras sobre las que debe reportarse atiende a la apreciación de varias circunstancias. En primer lugar la cuenta en cuestión debe encuadrarse dentro de alguna de las categorías de cuentas que el modelo IGA 1A prevé. En segundo lugar, la titularidad de la cuenta debe corresponder a un residente del Estado socio o bien a una persona estadounidense específica. Ello como es evidente exige una minuciosa labor de reconocimiento de cuentas y clientes por parte de la institución financiera, de modo que se identifiquen todas aquellas cuentas sobre las que es necesario recopilar datos y transmitírselos a la Administración.

Esta tarea de identificación se realiza a través de un procedimiento de diligencia debida (*due diligence*), descrito en el Anexo I al Modelo IGA 1A de FATCA. Con el desarrollo de este procedimiento, las instituciones financieras deben señalar todas aquellas cuentas que, de acuerdo a la normativa FATCA, deben ser objeto de reporte rutinario a la

Administración tributaria para que esta proceda posteriormente al intercambio de información.

Como puede apreciarse, los tres modelos normativos acotan, de entre todas las Cuentas abiertas en las Instituciones financieras obligadas a reportar información, aquellas que cumplen con un criterio subjetivo como es el de la titularidad. De esta manera, la información que la Institución financiera debe suministrar a la Administración para que ésta posteriormente proceda a su intercambio viene delimitada por la condición del titular de la Cuenta como “Persona reportable”. Esta condición, determinada por la residencia o nacionalidad de dicho titular, actúa como punto de conexión entre la Institución financiera radicada en un Estado y la Administración tributaria de otro, y legítima, en último término, la imposición de una obligación de suministro de información.

A través de la calificación como “Persona reportable”, por tanto, se garantiza que la información intercambiada tiene como destino un sujeto legitimado para su recepción, tal y como es la Administración tributaria del Estado cuyo residente o nacional cuenta con activos en el extranjero⁷¹⁹. De esta manera, los tres modelos señalados asegurarían que únicamente la Administración con un interés legítimo en la información, aquella para la que dicha información puede resultar relevante a la hora de ejercer sus facultades de control, revisión o comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias tenga acceso a los datos.

B) Procedimiento de diligencia debida.

Como ha sido puesto de manifiesto, los modelos normativos analizados delimitan el ámbito subjetivo del nuevo Estándar de intercambio automático de información financiera, identificando aquellas Cuentas concretas que deben ser objeto de reporte por parte de las Instituciones financieras, esto es, respecto de las cuales debe recopilarse información para su posterior suministro a la Administración. Este sistema de identificación para el posterior reporte e intercambio se completa con un procedimiento de diligencia debida, de acuerdo al cuál las Instituciones financieras deben determinar qué Cuentas en particular quedan comprendidas dentro de dicho ámbito subjetivo.

El procedimiento de diligencia debida diseñado por el Estándar tiene en consecuencia el objetivo de señalar aquellas Cuentas que, de acuerdo a la delimitación realizada por cada uno de los modelos estudiados, deben ser reportadas. En otras palabras, a través del seguimiento del procedimiento de diligencia debida pueden señalarse cuáles, de entre Cuentas abiertas en una Institución, deben ser tratadas como “Cuentas reportables”⁷²⁰. La importancia de este procedimiento, por tanto, es crucial, pues sólo a

⁷¹⁹ Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “La residencia fiscal de los titulares de cuentas...”, op. cit., pp. 165 y 170.

⁷²⁰ Vid., en este sentido, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección II, para. 2. De acuerdo a estos Comentarios, una Cuenta es considerada como “Cuenta reportable” desde la fecha de su identificación de acuerdo a las reglas de diligencia debida, y hasta que la misma deja de cumplir las

través de un funcionamiento eficaz del mismo puede asegurarse que todas las Cuentas que presentan las características fijadas por el estándar son correctamente identificadas y reportadas, evitando la posibilidad de burlar las obligaciones de reporte y, ulteriormente, las obligaciones fiscales derivadas de los activos consignados en dichas Cuentas.

Este procedimiento de diligencia debida debe ser realizado por las Instituciones financieras descritas en el apartado anterior, esto es, aquellas Instituciones que de acuerdo a las diferentes normas analizadas quedan sujetas a la obligación de reportar información. No obstante, de acuerdo a lo dispuesto por el D, Sección II del ECR, así como el apartado D de la Sección II, Anexo I DCAII, estas Instituciones pueden recurrir a proveedores de servicios externos para la realización del procedimiento de diligencia debida.

Sin embargo, la responsabilidad derivada del funcionamiento de este procedimiento sigue correspondiendo a la Institución, por lo que las acciones realizadas por este proveedor le serán imputadas a la Institución⁷²¹. En este sentido, y de acuerdo a los Comentarios, el hecho de que el reporte se realice por un proveedor de servicios distinto a la Institución no supondrá ningún cambio respecto a las obligaciones de diligencia debida y reporte, debiendo identificar tal proveedor de servicios la Institución en nombre de la cual realiza dicho reporte⁷²².

Por otro lado, las obligaciones de diligencia que corresponden a las Instituciones financieras varían en función del titular de la Cuenta, ya sea éste una persona física o jurídica y en función del momento de apertura de la Cuenta, ya sea éste anterior o posterior a la entrada en vigor del Estándar en la jurisdicción en la que opera la Institución financiera⁷²³. Existen cuatro modalidades del procedimiento de diligencia debida, caracterizadas por la combinación de las dos variables señaladas –titular y momento de apertura de la Cuenta–: cuentas preexistentes de personas físicas, cuentas preexistentes de personas jurídicas, cuentas nuevas de personas físicas y cuentas preexistentes de personas jurídicas.

condiciones necesarias para el reporte (por ejemplo, porque el Titular de la Cuenta pierde la condición de Persona Reportable o porque la cuenta deviene en una Cuenta Excluida, se cierra o se transfiere íntegramente).

⁷²¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección II, para. 6. De acuerdo a los Comentarios ello incluye a las obligaciones relativas a la confidencialidad y la protección de datos personales, por lo que las Instituciones financieras deberán responder por cualquier quiebra respecto de tales obligaciones.

⁷²² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección II, para. 6.

⁷²³ En el caso del Modelo IGA 1A de FATCA, para apreciar cuándo una cuenta debe ser considerada como “preexistente” o como “nueva cuenta”, el modelo IGA 1A FATCA, apartado VI, B, (6), señala la fecha de referencia que debe tomarse en cuenta (*determination date*). De acuerdo a este precepto, tal fecha varía en función de los tres períodos durante los cuales pudo ser firmado el acuerdo; fecha de referencia 30 de junio de 2014 si el acuerdo se firmó antes de dicho día, fecha de referencia de 30 de noviembre de 2014 si el acuerdo se firmó entre el 1 de julio de 2014 y el propio 30 de noviembre de 2014. Finalmente, para todos aquellos acuerdos firmados con posterioridad al 30 de noviembre de 2014, la fecha de referencia fijada es la fecha de la propia firma de dicho acuerdo.

Además de ello, los modelos analizados realizan una clasificación ulterior, definida por el valor de cada una de las Cuentas objeto de examen. De esta manera, y como se verá a continuación, el procedimiento de diligencia debida varía en función del valor de dicha cuenta, estableciéndose ciertos umbrales a partir de los cuales este procedimiento debe desarrollarse atendiendo a criterios específicos.

Por último, en todos estos casos -FATCA, el Estándar propuesto por la OCDE, y la DCA II-, y al igual que ocurría con las Instituciones financieras, se prevé una exclusión expresa de determinadas Cuentas que, debido al escaso riesgo de fraude que presentan, no deben ser objeto de reporte por parte de las Instituciones financieras.

a) Cuentas preexistentes de personas físicas

La primera categoría de cuenta contemplada por el procedimiento de diligencia debida en los modelos analizados es la de Cuenta preexistente de Persona Física. Esta categoría, definida en la Sección IV, Anexo I al modelo IGA 1A y apartados C.9 y C.11 de la Sección VIII del ECR, hace referencia a aquellas cuentas que se encontraban abiertas en la Institución financiera en fecha previa a la fecha de referencia, y cuya titularidad corresponde a una persona física. En el caso del Anexo I a la DCAII, y a la luz de lo dispuesto por los apartados C.9 y C.11 de la Sección VIII, Cuenta preexistente de persona física será toda aquella Cuenta abierta por una o varias personas físicas en una Institución financiera obligada a suministrar información con anterioridad al 31 de Diciembre de 2015. Asimismo cuando el titular de la cuenta posea, en la misma Institución, una Cuenta abierta con anterioridad a 31 de diciembre de 2015, el resto de Cuentas abiertas en tal Institución tendrá la consideración de preexistentes, siempre que para la apertura de dicha Cuenta posterior no se haya exigido la presentación de información nueva, adicional o modificada a los efectos de la Directiva.

No obstante, dentro de esta categoría pueden diferenciarse tres tipologías diferentes de Cuenta, de acuerdo a lo dispuesto por la Sección III del ECR, la Sección III del Anexo I DCAII y la Sección II del Anexo I al Modelo IGA 1A. La delimitación de estas tres tipologías se realiza, por lo general, siguiendo un criterio meramente cuantitativo, esto es, atendiendo al saldo o valor de la cuenta en cuestión. Sin embargo, en ciertas ocasiones el cumplimiento de otros requisitos puede determinar la inclusión de una Cuenta específica en alguna de las categorías previstas –esencialmente, en el elenco de Cuentas que no requieren ser Revisadas, Identificadas o Reportadas-.

En primer lugar, se encuentran aquellas Cuentas que, de acuerdo a lo dispuesto por estas normativas examinadas, quedan expresamente excluidas del deber de reporte, y respecto de las cuales las Instituciones financieras comprendidas en el ámbito subjetivo del Estándar no deben suministrar información a la Administración. En segundo lugar, estos modelos definen las “Cuentas de bajo valor”, estableciendo un umbral máximo para su identificación. La última categoría, por su parte, hace referencia a las “Cuentas de alto valor”, definidas por la superación de un umbral mínimo y sometidas a un procedimiento de diligencia debida más exhaustivo.

Cuentas que no requieren ser Revisadas, Identificadas o Reportadas.

Del mismo modo que respecto a las Instituciones financieras, los modelos examinados excluyen de manera expresa ciertas Cuentas que “no requieren ser Revisadas, Identificadas o Reportadas”. La Sección III del ECR, permite que las Instituciones financieras no realicen el procedimiento de diligencia debida respecto de aquellos “Contratos de Seguro con Valor en Efectivo o Contratos de Anualidades, siempre que la Institución Financiera Sujeta a Reportar esté legalmente impedida para vender dicho Contrato a los residentes de una Jurisdicción Reportable”. Esta segunda condición puede tener lugar cuando la legislación vigente en la jurisdicción de la Institución financiera prohíba o impida efectivamente⁷²⁴ la venta de dichos contratos a residentes de otra jurisdicción, o bien la legislación vigente en una Jurisdicción Reportable prohíba o impida efectivamente que la Institución Financiera venda esos contratos a residentes su Jurisdicción⁷²⁵.

El Modelo IGA 1A FATCA, por su parte, amplía esta lista de Cuentas que no deben ser “Revisadas, Identificadas o Reportadas”, fijando un umbral que no contemplan ni la DCA II ni el ECR. De esta manera, y atendiendo a un criterio de eficiencia, la normativa estadounidense deja fuera de su ámbito de aplicación a aquellas Cuentas que no alcanzan un determinado valor. Así, aquellas cuentas cuyo reducido valor no compensa el esfuerzo de identificación, reporte e intercambio de información que deben llevar a cabo las Instituciones financieras y las Administraciones quedan liberadas del deber de suministro de información.

El primer apartado (A) de la Sección II del Anexo I señala aquellas cuentas que, previo cumplimiento de ciertos requisitos, se encuentran exoneradas del deber de ser reportadas a la Administración. Las mismas, denominadas “Cuentas no sujetas a revisión, identificación o comunicación de información”, son las siguientes:

- (1) Cuentas preexistentes de persona física con saldo o valor que no excedan de cincuenta mil (50.000) dólares estadounidenses antes de la fecha de referencia o la entrada en vigor del acuerdo.
- (2) Cuentas preexistentes de persona física que sean Contratos de seguro con Valor en efectivo y Contratos de anualidades, con saldo o valor igual o inferior a doscientos cincuenta mil (250.000) dólares estadounidenses antes de la fecha de referencia o la entrada en vigor del acuerdo.

En estos dos primeros casos el modelo establece un umbral mínimo (50.000 y 250.000 dólares respectivamente) para determinar la sujeción de las cuentas señaladas a la

⁷²⁴ De acuerdo a OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 3, este “impedimento efectivo” para la venta de tales contratos puede apreciarse cuando la legislación vigente imponga unas condiciones previas para la venta, de modo que la operación únicamente pueda realizarse cumpliendo tales condiciones.

⁷²⁵ Vid., OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 2.

obligación de reportar información. De este modo, siempre que dichas cuentas no superen el valor fijado, las mismas no serán objeto de reporte. No obstante, si en un determinado año civil estas cuentas superan dicho umbral, la entidad financiera estará obligada a realizar sobre las mismas el procedimiento de diligencia debida, reportando desde entonces los datos requeridos a la Administración⁷²⁶.

(3) Las Cuentas preexistentes de persona física que sean Contratos de seguro con Valor en efectivo o Contratos de anualidades, siempre que las leyes o normas del socio FATCA o de Estados Unidos impidan efectivamente la venta de los Contratos de seguro con Valor en efectivo o de los Contratos de anualidades a residentes estadounidenses. Además, la legislación del socio FATCA debe exigir la comunicación de información o la retención de impuestos respecto de los seguros que posean los residentes en el socio FATCA.

(4) Las Cuentas de depósito con saldo o valor igual o inferior a cincuenta mil (50.000) dólares estadounidenses.

En este sentido, sin embargo es necesario tener en cuenta la norma de agregación de cuentas recogidas en el apartado C (1) de la Sección IV del Anexo I al Modelo IGA 1A FATCA. Dicho precepto tiene la función de evitar que a través de la fragmentación de un determinado valor entre varias cuentas diferentes se consiga eludir el reporte de información a la Administración. Esta norma, como es lógico, no tiene su equivalente en el ECR ni en la DCA II, al no prever estos dos modelos una exclusión de cuentas financieras atendiendo al valor de las mismas. Ambos modelos incluyen en la obligación de reporte a toda aquella Cuenta que, de acuerdo a las normas analizadas con anterioridad, quedan comprendidas en el ámbito de aplicación subjetivo descrito. En consecuencia, no resulta necesario realizar ninguna agregación del valor de las mismas a la hora de determinar su sujeción a dicha obligación de reporte.

Cuentas de bajo valor

La primera tipología de Cuentas preexistentes de persona física sometidas al deber de reporte son las denominadas “Cuentas de bajo valor”. Las mismas vienen definidas por la fijación de un umbral máximo que asciende a un millón de dólares estadounidenses⁷²⁷, cantidad común a los tres modelos analizados. De esta manera, toda cuenta cuyo valor sea inferior al señalado –teniendo en cuenta, en su caso, las normas de agregación vigentes- deberá seguir el procedimiento de diligencia debida especificado por las normas examinadas.

⁷²⁶ Anexo I al modelo IGA 1A FATCA, apartado II, A, (1) y (2).

⁷²⁷ La Sección VII del ECR, relativa a las reglas especiales aplicables a los procedimientos de diligencia debida, especifica que las cantidades contenidas en el Estándar están expresadas en dólares estadounidenses, y para su conversión a la moneda de las jurisdicciones que firmen un Acuerdo se aplicará la normativa interna de cada una de ellas, vid., ECR, Sección VII, para. C. 4.

A este respecto, tanto el apartado C.14 de la Sección VIII ECR como el apartado C.14 de la Sección VIII, Anexo I DCA II, no establecen un saldo o valor mínimo a partir del cual es necesario reportar, por lo que todas las Cuentas que cumplan los requisitos que se exponen a continuación deberán ser objeto de reporte, con independencia de su saldo o valor. Ello supone una notable diferencia con lo dispuesto por el apartado B de la Sección II, Anexo I al Modelo IGA 1A de FATCA, pues éste sí contempla un valor mínimo -cincuenta mil (50.000) dólares estadounidenses o doscientos cincuenta mil (250.000) en el caso de Contratos de seguro con Valor en efectivo o Contratos de anualidades- a partir del cual es necesario realizar el procedimiento de diligencia debida, quedando relevadas del mismo las cuentas con un valor menor.

Respecto de estas primeras Cuentas de bajo valor, el procedimiento de diligencia debida puede consistir, a tenor de lo dispuesto en el subapartado B.1 de la Sección III del ECR y el apartado B.1 de la Sección III, Anexo I DCAII, en primer lugar, en el test de domicilio. Este test, sin embargo, no se encuentra contemplado por la normativa FATCA, que únicamente determina la sujeción de una Cuenta de bajo valor a la obligación de reporte atendiendo a los criterios que se expondrán más abajo.

Así, en el procedimiento diseñado por la DCAII y el ECR, para determinar si el Titular de la Cuenta de bajo valor es una Persona Reportable –hecho que activaría la obligación de reportar-, la Institución debe, en primer término, constatar si en sus archivos consta un domicilio actualizado, basado en Evidencia Documental⁷²⁸. Para ello, sin embargo, la Jurisdicción de que se trate deberá permitirlo expresamente en su normativa doméstica⁷²⁹. En este sentido tras aplicar el test del domicilio podrá considerarse una persona como residente en una jurisdicción –y en consecuencia Persona reportable, condición que activará la obligación de reportar- sí:

“- El domicilio del Titular de la Cuenta persona física figura en los archivos de la citada Institución Financiera Sujeta a Reportar. En este sentido una dirección para la recepción

⁷²⁸ Según el apartado E.6 de la Sección VIII la expresión “Evidencia Documental” hace referencia a cualquiera de los siguientes elementos:

- a) Un certificado de residencia emitido por un ente gubernamental autorizado (por ejemplo, un gobierno o agencia del mismo o un municipio) de la jurisdicción donde el beneficiario receptor del pago señale ser residente.
- b) Respecto de una persona física, cualquier identificación válida emitida por un ente gubernamental autorizado (por ejemplo, un gobierno o agencia del mismo, o un municipio), que incluya el nombre de la persona física y normalmente se utilice para fines de identificación.
- c) Respecto de una Entidad, cualquier documentación oficial emitida por un ente gubernamental autorizado (por ejemplo, un gobierno o agencia del mismo, o un municipio), que incluya el nombre de la Entidad y ya sea el domicilio de la oficina principal en la jurisdicción donde manifieste ser residente o de la jurisdicción donde la Entidad fue constituida u organizada.
- d) Cualquier estado financiero, reporte crediticio de un tercero, presentación de concurso mercantil o un reporte emitido por una autoridad reguladora de valores.

⁷²⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 5. Como dispone el parágrafo 6 de estos Comentarios, cuando una jurisdicción permita aplicar el test de domicilio las Instituciones financieras de dicha jurisdicción estarán obligadas a aplicarlo a todas las Cuentas de Bajo Valor.

de correo “a cargo” del destinatario⁷³⁰ o un apartado de correos no constituyen por lo general un domicilio, a menos que forme parte de una dirección acompañada, entre otros, del nombre de una calle, un número de edificio o apartamento o un camino rural, identificándose claramente la residencia o domicilio actual del Titular de la Cuenta⁷³¹.

- Dicho domicilio es el domicilio actual. De acuerdo a los Comentarios, ha de entenderse que “un domicilio constituye el domicilio «actual» cuando se trate del domicilio más reciente registrado por dicha Institución Financiera Sujeta a Reportar en relación con el Titular de la Cuenta persona física. Por el contrario, se entenderá que un domicilio no constituye el domicilio «actual» cuando se utilice para efectos de envíos de correspondencia y el correo sea devuelto por «destinatario desconocido»”⁷³².

- Se ha determinado el domicilio atendiendo a Evidencias Documentales”⁷³³. En este caso la Institución financiera debe contar con procedimientos que garanticen que las conclusiones respecto del domicilio obtenidas en base a la evidencia documental coinciden con el domicilio que figura en sus archivos o que consta en documentos públicos, documentos emitidos por empresas de suministros o declaraciones juradas del titular⁷³⁴.

En el caso de FATCA, y como ha sido apuntado, no se contempla este “Test de domicilio”, debiéndose proceder a la revisión de los archivos de la Institución financiera para constatar la existencia de una serie de circunstancias relativas a la cuenta y que suponen “indicios de vinculación con Estados Unidos”.

La revisión de archivos señalada debe realizarse asimismo, en el caso del ECR y la DCAII, cuando la Institución financiera no pueda determinar el domicilio de tal persona basándose en Evidencia Documental. De este modo, la misma deberá proceder a la Búsqueda en Archivos Electrónicos –recogida en el apartado B.2 de la Sección III ECR, el apartado B.2 de la Sección III, Anexo I DCAII- cuando no sea posible realizar el “Test de domicilio” descrito anteriormente, o una vez realizado, sus resultados no sean concluyentes. Asimismo, este procedimiento deberá ser utilizado cuando las condiciones que permitieron determinar el domicilio de acuerdo al “test de domicilio” expuesto anteriormente cambien⁷³⁵. No obstante, el ECR permite a cada jurisdicción optar por aplicar directamente esta búsqueda a todas las Cuentas de Bajo Valor de las Instituciones financieras, prescindiendo desde un primer momento de dicho test de domicilio⁷³⁶.

⁷³⁰ En determinadas ocasiones la dirección para la recepción de correo “a cargo” de una persona puede constituir un domicilio. Ello puede ocurrir en función de la actividad o profesión de la persona física en cuestión, como el personal militar. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 8.

⁷³¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 8.

⁷³² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 9.

⁷³³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 7.

⁷³⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 10.

⁷³⁵ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 12.

⁷³⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 5.

La Búsqueda en los Archivos de la Institución financiera consiste en la revisión de los datos susceptibles de búsqueda electrónica que obren en su poder, con el objetivo de constatar la presencia de cualesquiera de los indicios de vinculación que el propio apartado enumera. Estos indicios se basan en datos normalmente obtenidos por las Instituciones financieras en la apertura de una cuenta o para la gestión de la misma⁷³⁷, y son los siguientes:

- a) identificación del Titular de la Cuenta como residente de una Jurisdicción Reportable, o de un Estado Miembro de la UE, en la DCAII. En el caso del Modelo IGA 1A la identificación lo será de un nacional o residente estadounidense, o bien una indicación inequívoca de un lugar de nacimiento estadounidense del titular;
- b) dirección postal o domicilio actual (incluido un apartado de correos) en una Jurisdicción Reportable⁷³⁸ (en un Estado Miembro de la UE en la DCAII, o en EEUU en el caso del Modelo IGA 1A);
- c) uno o varios números de teléfono en una Jurisdicción Reportable (o Estado Miembro en la DCAII), y ningún número de teléfono en la jurisdicción de la Institución Financiera Sujeta a Reportar; en este caso y de acuerdo a los Comentarios estos números “tan sólo deben considerarse un indicio de la residencia del Titular de la Cuenta cuando se trate de números de teléfono «actuales». A tal fin, los números de teléfono tendrán la consideración de «actuales» si se trata de los últimos o más recientemente registrados por la Institución Financiera⁷³⁹. En el caso del Modelo IGA 1A basta con un “teléfono actual estadounidense”;
- d) instrucciones vigentes de transferencia de fondos (salvo las relativas a una Cuenta de Depósito) a una cuenta mantenida en una Jurisdicción Reportable (ECR), Estado Miembro (DCAII, o en EEUU en el caso del Modelo IGA 1A. A tenor de los Comentarios ello debe entenderse como la fijación de “órdenes de pago vigentes establecidas por el Titular de la Cuenta o por un agente de aquél que se repetirán automáticamente sin que sea necesario establecer otras órdenes⁷⁴⁰”;
- e) un poder notarial de representación o una autorización de firma vigentes concedida a una persona con un domicilio en una Jurisdicción Reportable (ECR), un Estado Miembro en el caso de la DCAII, o persona estadounidense en el caso del Modelo IGA 1A, o

⁷³⁷ Como los propios Comentarios reconocen, la búsqueda de estos indicios puede dar lugar a “falsos positivos” en relación a la residencia de los titulares de Cuentas. En estos casos la Institución financiera debe contactar con los clientes e informarles que de no poder certificar la residencia podría producirse un intercambio de información con varias jurisdicciones. En tal caso las Autoridades Competentes de las jurisdicciones involucradas pueden ponerse en contacto entre sí para resolver los problemas de residencia. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 18.

⁷³⁸ Respecto de este requisito Vid. en este mismo epígrafe las consideraciones relativas al “test de domicilio”.

⁷³⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 23.

⁷⁴⁰ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 24.

f) un servicio activo «de retención» de la correspondencia o una dirección para la recepción de correo «a cargo» del destinatario en una Jurisdicción Reportable cuando no conste ninguna otra dirección del Titular de la Cuenta en archivos de la Institución Financiera Sujeta a Reportar. No obstante, y de acuerdo al apartado B.5 de la Sección III ECR, si este es el único indicio encontrado la Institución financiera debe tratar de conseguir una autocertificación o Evidencia Documental del domicilio del titular, o en su caso proceder a la revisión de documentación prevista para las cuentas de Alto Valor⁷⁴¹. En el caso de la DCAII, de no obtenerse, y en virtud de lo dispuesto en el apartado B.5, Sección III, Anexo I, la cuenta deberá ser considerada como “no documentada”, comunicándose tal circunstancia a la Autoridad fiscal del Estado Miembro que corresponda.

De la constatación de la existencia de estos indicios pueden surgir varios escenarios diferentes, en función de que algunos o ninguno de ellos efectivamente concurren en la persona del Titular. De esta forma, si la búsqueda en los archivos electrónicos no revela la concurrencia de ninguno de estos indicios, la Institución financiera no estará obligada a llevar a cabo ninguna ulterior acción –a menos que en el futuro aparezca alguno de ellos o la Cuenta aumente su valor hasta poder ser calificada como “Cuenta de alto valor”-⁷⁴².

Por el contrario, si concurre cualquiera de estos indicios –excepto, como ya ha sido apuntado, el último de ellos-, o se produce un cambio de circunstancias en relación a la Cuenta⁷⁴³, la Institución Financiera Sujeta a Reportar tratará al Titular de la Cuenta como residente a efectos fiscales de cada una de las Jurisdicciones Reportables para las que se haya identificado un indicio. La Cuenta en cuestión, por tanto, se verá sujeta al deber de reportar información a la Administración tributaria.

No obstante, los modelos analizados prevén ciertas excepciones a la activación de este deber de reporte. El apartado B.6 de la Sección III ECR⁷⁴⁴ (así como el apartado B.6 de la Sección III, Anexo I, DCAII), contemplan un “procedimiento de subsanación”, de

⁷⁴¹ Vid., en este mismo epígrafe, el procedimiento de diligencia debida relativo a las Cuentas preexistentes de persona física de alto valor. Respecto del recurso a una u otra opción –autocertificación o procedimiento para Cuentas de Alto Valor- los Comentarios establecen que debe usarse en primer lugar aquél que mejor se adecúe a las circunstancias del caso en cuestión, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 28.

⁷⁴² De acuerdo a lo dispuesto por el apartado B.3 de la Sección III ECR, el apartado B.3 de la Sección III, Anexo I, DCAII, o los apartados II, B (2) y II, C (2) del Anexo I al Modelo IGA 1A FATCA. Vid, en este sentido, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 15. Vid., en este mismo epígrafe, la definición de Cuenta preexistente de persona física de alto valor.

⁷⁴³ De acuerdo a los Comentarios, por “Cambio de circunstancias” debe entenderse “todo cambio que tenga como resultado la ampliación de información relevante sobre el estatus de una persona u origine contradicción o incompatibilidad con su estatus. Asimismo, un cambio de circunstancias comprende toda ampliación o variación en la información relativa a la cuenta de su Titular (ya se trate de la inclusión, sustitución o modificación de un titular de cuenta), o toda alteración o incorporación de información a cualquier cuenta asociada a la cuenta que nos ocupa cuando dicha modificación o ampliación incidan en el estatus del Titular de la Cuenta”, Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 17.

⁷⁴⁴ Así lo establecen los Comentarios, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 16.

acuerdo al cual ante determinados indicios y en determinadas ocasiones puede considerarse al Titular de la cuenta como no residente. Este procedimiento pretende así subsanar aquellas situaciones en las que, a pesar de contar con indicios acerca de la residencia del Titular de la cuenta en una jurisdicción, la Institución o el Titular pueden demostrar a través de una autocertificación o de Evidencia Documental que su residencia corresponde a otra jurisdicción⁷⁴⁵.

De acuerdo a este apartado la Institución financiera no está obligada a tratar la cuenta como Cuenta reportable en determinados casos cuando la información sobre el Titular de la Cuenta contenga : (i) una dirección postal o domicilio actual en una Jurisdicción Reportable, uno o varios números de teléfono en dicha Jurisdicción (y ninguno en la jurisdicción de la Sujeta a Reportar), (ii) ponga de manifiesto la existencia de instrucciones vigentes de transferencia de fondos o (iii) contenga un poder notarial de representación o una autorización de firma vigentes concedida a una persona con domicilio en la Jurisdicción Reportable. En estos casos y siempre y así cuando obre en poder de la Institución u obtenga del titular de la Cuenta una autocertificación en la que se constate que no es residente en una jurisdicción reportable o Evidencia Documental que certifique su condición de Persona No Reportable, dicha Institución podrá tratar a la persona como no residente⁷⁴⁶.

El apartado B (4) de la Sección II del Anexo I al Modelo IGA 1A contiene asimismo una serie de supuestos en los que puede eximirse a la institución de la obligación de reportar sobre una concreta cuenta. Este apartado por tanto dispone una lista de excepciones a tal obligación, que puede aplicarse cuando, a pesar de hallar indicios de vinculación, tiene lugar alguna de las siguientes circunstancias:

a) a pesar de que la información sobre el Titular de la cuenta indica inequívocamente un lugar de nacimiento estadounidense, la Institución financiera del socio FATCA obligada a comunicar información obtiene o ha revisado previamente y mantiene en sus archivos:

- (1) una declaración del Titular de la cuenta en la que certifique que no es ciudadano estadounidense ni residente a efectos fiscales de los Estados Unidos;
- (2) un pasaporte no estadounidense u otra identificación emitida por un Estado, que evidencie que el Titular de la cuenta es ciudadano o nacional de un país distinto de los Estados Unidos;
- (3) una copia del Certificado de pérdida de nacionalidad estadounidense del Titular de la cuenta o una explicación razonable de: (i) la razón por la que el Titular de la cuenta carece de dicho certificado a pesar de haber renunciado a la ciudadanía estadounidense; (ii) la razón por la que el Titular de la cuenta no obtuvo la ciudadanía estadounidense al nacimiento.

⁷⁴⁵ Respecto de la Autocertificación o Evidencia documental, el apartado A de la Sección VII estipula que una Institución financiera no puede basarse en autocertificaciones o evidencias de las que conozca o pueda llegar a conocer que no son fiables o correctas.

⁷⁴⁶ Vid., en este sentido, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 30. Este último elemento, sin embargo, no se encuentra contemplado por la DCAII, que no recoge el mismo en el apartado B.6 de la Sección III, Anexo I.

b) a pesar de que la información sobre el Titular de la cuenta contenga un domicilio o una dirección postal actual estadounidense, o uno o más números de teléfono estadounidenses que constituyan los únicos números de teléfono asociados a la cuenta, la Institución financiera del socio FATCA obligada a comunicar información obtiene o ha revisado previamente y mantiene en sus archivos:

(1) una declaración del Titular de la cuenta que certifique que no es ciudadano estadounidense ni residente a efectos fiscales de los Estados Unidos;

(2) un pasaporte no estadounidense u otra identificación emitida por un Estado que evidencie que el Titular de la cuenta es ciudadano o nacional de un país distinto de los Estados Unidos;

c) A pesar de que la información sobre el Titular de la cuenta contenga órdenes permanentes de transferencia de fondos a una cuenta abierta en los Estados Unidos, la Institución financiera del socio FATCA obligada a comunicar información obtiene o ha revisado previamente y mantiene en sus archivos:

(1) una declaración del Titular de la cuenta que certifique que no es ciudadano estadounidense ni residente a efectos fiscales de los Estados;

(2) prueba documental que determine la condición de no estadounidense del Titular de la cuenta⁷⁴⁷.

d) A pesar de que la información sobre el Titular de la cuenta contenga un poder notarial de representación vigente o una autorización de firma concedida a una persona con dirección estadounidense, o contenga una dirección para la recepción de correspondencia o una dirección para la retención de correspondencia que constituyan la única dirección identificada en relación con el Titular de la cuenta, o contenga uno o más números de teléfono estadounidenses (si un número de teléfono no estadounidense también está asociado a la cuenta), la Institución financiera del socio FATCA obligada a comunicar información obtiene o ha revisado previamente y mantiene en sus archivos:

⁷⁴⁷ De acuerdo a las definiciones contenidas en el apartado VI, D del Anexo I, se entienden pruebas documentales válidas a efectos de la normativa FATCA:

1. Certificado de residencia emitido por el funcionario competente de la administración tributaria del país del que el beneficiario alega su residencia.

2. Respecto de una persona física, cualquier identificación válida emitida por un organismo del Estado autorizado al efecto (por ejemplo, una administración u órgano de la misma, o una entidad local) en la que conste su nombre y que se utilice habitualmente a efectos de identificación.

3. En relación con una Entidad, toda documentación oficial emitida por un organismo del Estado autorizado al efecto (por ejemplo, una administración u órgano de la misma, o una entidad local) en la que conste el nombre de la Entidad y el domicilio de su sede en el país (o en el Territorio de los Estados Unidos) en el que se alega la residencia o el país (o Territorio de los Estados Unidos) de constitución de la entidad.

4. Respecto de las cuentas abiertas en una jurisdicción en la que se apliquen normas contra el blanqueo de capitales aprobadas por el Organismo de la Administración Tributaria estadounidense (IRS) en relación con un acuerdo de intermediario calificado (conforme se describe en la normativa aplicable del Tesoro de los Estados Unidos), cualquiera de los documentos distintos de los Modelos W-8 o W-9, referenciados para la identificación de personas físicas o entidades en el anexo de esa jurisdicción al acuerdo de intermediario calificado.

5. Cualquier informe financiero, informe crediticio de terceros, declaración de quiebra, o informe de la Comisión de Valores de los Estados Unidos.

- (1) una declaración del Titular de la cuenta que certifique que no es ciudadano estadounidense ni residente a efectos fiscales de los Estados Unidos; o
- (2) prueba documental que determine la condición de no estadounidense del Titular de la cuenta.

Cuentas de Alto Valor

Por su parte, y respecto de las Cuentas de Alto Valor o de Mayor Valor (como las denomina el Modelo IGA 1A), los modelos analizados prevén un procedimiento de diligencia debida reforzado. Para determinar qué Cuentas deben ser consideradas como Cuentas de Alto valor, el apartado C.15 de la Sección VIII ECR, el apartado C.15 de la Sección VIII, Anexo I DCAII, y el apartado D de la Sección II del Anexo I al Modelo IGA 1A, fijan un límite mínimo de valor agregado de la Cuenta por 1 millón de dólares. La Cuenta examinada debe tener este valor en la fecha de referencia fijada en cada caso por la norma aplicable—en el caso de la DCA II la fecha de referencia para apreciar este límite es el 31 de diciembre de 2015-.

De acuerdo a lo dispuesto por el apartado C.7 de la Sección III ECR, apartado C.7 de la Sección III, Anexo I DCAII, y apartado E (3) de la Sección II, Anexo I, Modelo IGA 1A —excepto en presencia cuentas no documentadas como se verá más adelante- este procedimiento reforzado sólo deberá ser aplicado en una única ocasión⁷⁴⁸ sobre cada Cuenta de Alto Valor. No obstante, cuando una Cuenta se convierta en Cuenta de Alto Valor en un año posterior a la entrada en vigor del Acuerdo, la Institución deberá llevar a cabo sobre la misma un procedimiento reforzado de diligencia debida antes del final del siguiente año —de acuerdo al apartado C.6 de la Sección III del ECR, apartado C.6 de la Sección III, Anexo I DCAII y apartado E (2) de la Sección II, Anexo I IGA 1A-⁷⁴⁹.

Para controlar cualquier posible modificación de las condiciones de una Cuenta a este respecto, la DCAII establece en el apartado C.9, Sección III, Anexo I, la obligación de todos los Estados Miembros de regular un procedimiento que permita detectar un cambio de circunstancias en la Cuenta. Asimismo, el Modelo IGA 1A — en su apartado E(5) de la Sección II, Anexo I- impone al socio FATCA el deber de establecer un procedimiento de acuerdo al cual los gestores personales tengan la obligación de comunicar cualquier cambio de circunstancias en las cuentas que gestionan. Así, estos gestores deben comunicar a la Institución cualquier cambio —el modelo señala como ejemplo el conocimiento de una nueva dirección postal del titular en EEUU- para que ésta recopile todos los datos necesarios del titular.

El procedimiento de diligencia debida reforzado aplicable a las Cuentas de Alto Valor — y a diferencia del procedimiento regulado en el ECR y la DCAII para las Cuentas de Bajo Valor-, no permite la inclusión de un “test de domicilio”. De esta forma, resulta necesario realizar, en todo caso, una búsqueda en los archivos electrónicos de la Institución. Dicha búsqueda, de acuerdo al apartado C.1 de la Sección III ECR, y

⁷⁴⁸ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 48.

⁷⁴⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 46.

apartado C.1 de la Sección III, Anexo I DCAII, deberá tratar de encontrar los indicios enumerados anteriormente respecto de las Cuentas de Bajo Valor –apartado B.2 de la Sección III ECR-. En el caso de FATCA, apartado D.3 de la Sección II del Anexo I determina que este examen de los archivos electrónicos de la institución financiera del socio FATCA resulta suficiente a los efectos de cumplir con los requisitos de diligencia debida si sus bases de datos contienen todos los datos señalados anteriormente.

Así, a la luz de todas las normas analizadas, para cumplir con lo requerido por el nuevo estándar, esta búsqueda electrónica debe poder captar la información relativa a los siguientes elementos:

- a) el estatus de residente del Titular de la Cuenta, o su nacionalidad en el caso del Modelo IGA 1A;
- b) el domicilio y la dirección postal del Titular de la Cuenta que figuren, en ese momento, en los archivos de la Institución Financiera Sujeta a Reportar;
- c) el número o números de teléfono de dicho Titular de la Cuenta que, en su caso, figuren en ese momento en los archivos de la citada Institución;
- d) en caso de Cuentas Financieras distintas de las Cuentas de Depósito, si existen instrucciones vigentes de transferencia de fondos de esa cuenta a otra (incluso a una cuenta abierta en otra sucursal de la Institución Financiera Sujeta a Reportar o en una Institución Financiera distinta);
- e) si existe un servicio activo «de retención» de la correspondencia o una dirección para la recepción de correo «a cargo» del Titular de la Cuenta, y
- f) si existe un poder notarial de representación o una autorización de firma en relación con la cuenta.

Como se ha señalado, y en caso de que la base de datos electrónica en poder de la Institución financiera contenga todos y cada uno de estos elementos, la misma podrá desarrollar el procedimiento de diligencia debida utilizando únicamente dicha base de datos. Sin embargo, cuando los archivos que obren en poder de la Institución no den cobertura a todos y cada uno de estos datos, o no puedan ser captados con las herramientas a disposición de dicha Institución, la misma deberá proceder a realizar una búsqueda en los archivos en papel⁷⁵⁰.

No obstante, esta búsqueda en papel sólo deberá extenderse a los elementos que no figuren en los ficheros electrónicos o no puedan ser captados⁷⁵¹. En esta búsqueda en papel la Institución financiera deberá revisar el archivo maestro del cliente, y en la medida en que los anteriores elementos no aparezcan en él, los siguientes documentos:

- a) las Evidencias Documentales más recientes recabadas en relación con la cuenta;
- b) el contrato o la documentación de apertura de la cuenta más reciente;

⁷⁵⁰ Esta revisión de los archivos en papel viene prevista por el apartado C.2 de la Sección III ECR, el apartado D.2 de la Sección II, Anexo I al Modelo IGA 1A.

⁷⁵¹ Así lo afirman los Comentarios, Vid., OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, paras. 35 y 36.

- c) la documentación más reciente obtenida por la Institución Financiera Sujeta a Reportar en aplicación de los Procedimientos AML/KYC⁷⁵², o para otros efectos legales;
- d) todo poder notarial de representación o autorización de firma vigentes, y
- e) toda orden permanente de transferencia de fondos (salvo las vinculadas a una Cuenta de depósito) en vigor⁷⁵³.

Además de ello, y a la luz del apartado C.4 de la Sección III ECR, apartado C.4 de la Sección III Anexo I DCAII y del apartado D (4) de la Sección II, Anexo I IGA 1A, cuando la Cuenta de Alto valor esté confiada a un Asesor financiero, la Institución financiera deberá preguntar a dicho Asesor acerca de su conocimiento sobre la residencia del Titular de la misma. De acuerdo a los Comentarios al ECR, un Asesor financiero es un sujeto “responsable, con carácter permanente, de una cartera específica de Titulares de Cuentas que asesora a los Titulares de la Cuentas en todas sus operaciones bancarias e inversiones, fondos comunes y fiduciarios, en la gestión de sus patrimonios o actividades filantrópicas, y sugiere, dispone u organiza la oferta de productos financieros y la prestación de servicios, o cualquier otra forma de asistencia por parte de proveedores internos o externos para dar respuesta a sus exigencias”⁷⁵⁴. Esta actividad debe desarrollarse en relación con Cuentas cuyo saldo o valor exceda de 1 millón de dólares estadounidenses⁷⁵⁵.

Dicho sujeto puede ser un agente o cualquier otro asalariado de una Institución Financiera Sujeta a Reportar. No obstante, para tener la consideración de Asesor financiero a los efectos del Estándar, su actividad debe tener más que un carácter auxiliar o accesorio, siendo necesario “un contacto directo con los clientes o una actividad adscrita a servicios de apoyo, administrativos o auxiliares”⁷⁵⁶. Dicho contacto directo, sin embargo, no es condición suficiente, siendo necesario además el desarrollo de la actividad descrita anteriormente.

Si el Asesor puede aseverar que el Titular es una Persona Reportable la Institución financiera deberá tratarlo como tal, y reportar la información relativa a la Cuenta. Este requerimiento al Asesor financiero deberá repetirse con una periodicidad anual, de acuerdo al mismo apartado C.4, Sección III ECR, apartado E (3) de la Sección II, Anexo I Modelo IGA 1A. En este sentido, y de acuerdo al apartado C.9 Sección III CRS, y apartado C.9 Sección III, Anexo I DCAII, toda Institución financiera debe contar con procedimientos que garanticen que los asesores financieros identifican cualquier cambio de circunstancias de una cuenta.

⁷⁵² De acuerdo al apartado E.2 de la Sección VIII, esta expresión significa aquellos procedimientos de debida diligencia del cliente de una Institución Financiera Sujeta a Reportar de acuerdo con los requerimientos para combatir el lavado de dinero o blanqueo de capitales u otros similares a los que está sujeta la Institución Financiera Sujeta a Reportar.

⁷⁵³ De acuerdo a los Comentarios, deben examinarse estos documentos hasta cinco años anteriores a la fecha del examen OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 37.

⁷⁵⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 39.

⁷⁵⁵ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 41.

⁷⁵⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 40.

A la luz del apartado C.5 a) de la Sección III del ECR, si del examen electrónico de los archivos de la Institución financiera, o el alternativo examen de los ficheros en papel no se desprende la presencia de ninguno de los indicios señalados anteriormente, el titular de la Cuenta no será considerado como Persona Reportable. En consecuencia no será necesaria ninguna otra acción a menos que las circunstancias de la Cuenta cambien – apartado D.8 de la Sección III-⁷⁵⁷.

Por el contrario, a tenor del apartado C.5 b) de la Sección III ECR, Apartado D (5) Sección II Anexo I, IGA 1A, y Apartado C.5 Sección III, Anexo I, DCAII, si tras analizar los ficheros –en papel o electrónicos- de la Institución financiera concurren cualesquiera de los elementos señalados-, el Titular deberá ser considerado como Persona reportable, y por tanto la Institución deberá reportar la información relativa a la Cuenta. Esta consideración se mantendrá en el tiempo a menos que el Titular de la Cuenta deje de ser una Persona reportable –apartado E de la Sección III ECR y apartado E Sección III, Anexo I, DCAII-⁷⁵⁸.

No obstante, el ECR y la Directiva establecen que, si pueden resultar de aplicación cualesquiera de las excepciones apuntadas anteriormente –aquellas recogidas en el procedimiento de subsanación del apartado B.6 de la Sección III ECR-, la Institución podrá optar por aplicar las mismas para no considerar al Titular como Persona reportable.

Asimismo, cuando el indicio detectado sea un servicio activo «de retención» de la correspondencia o una dirección para la recepción de correo «a cargo» del destinatario pero no se halla ninguna otra dirección del Titular de la Cuenta ni alguno de los restantes indicios la Institución Financiera Sujeta a Reportar deberá obtener de dicho Titular de la Cuenta una auto-certificación o Evidencia Documental para determinar las residencias a efectos fiscales del mismo. En caso de no obtener tal autocertificación o Evidencia Documental, la Cuenta se considerará no documentada, lo que se traducirá en una obligación sobre la Institución financiera de aplicar el procedimiento de diligencia debida reforzado anualmente, hasta que la Cuenta en cuestión pierda tal condición.

b) Cuentas Nuevas de Personas Físicas.

El segundo tipo de Cuentas de Personas Físicas contemplado por los modelos es el de las “Cuentas Nuevas”, definido en los apartados C.10 y C.12 de la Sección VIII ECR, apartados C.10 y C.12 de la Sección VIII, Anexo I, DCAII y Sección III del Anexo I IGA 1A. Esta categoría engloba aquellas Cuentas cuyos titulares son una o más personas físicas, y han sido abiertas en una Institución financiera en fecha posterior a la fecha de referencia fijada por cada norma en concreto. Dicha fecha se sitúa, en el caso del ECR y del Modelo IGA 1A en la entrada en vigor del Acuerdo entre Autoridades

⁷⁵⁷ Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 43.

⁷⁵⁸ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección III, para. 52.

Competentes. En el caso de la DCAII, por su parte, la fecha de referencia es el 1 de enero de 2016.

Sin embargo, la sección III del Anexo I al modelo IGA 1A señala, en primer lugar, aquellas cuentas no sujetas a la obligación de revisión, identificación o comunicación de información. De este modo, la institución financiera del socio FATCA se ve eximida de llevar a cabo estas tareas respecto de:

1. Las Cuentas nuevas de persona física que sean Cuentas de depósito cuyo saldo no exceda de cincuenta mil (50.000) dólares estadounidenses al final de cualquier año civil u otro período de referencia pertinente.
2. Las Cuentas nuevas de persona física que sean Contratos de seguro con Valor en efectivo cuando el Valor en efectivo no exceda de cincuenta mil (50.000) dólares estadounidenses al final de cualquier año civil u otro período de referencia pertinente.

Esta previsión no tiene su reflejo en el ECR ni en la DCAII, siendo en ambos casos necesario llevar a cabo el procedimiento de diligencia debida en todas las cuentas nuevas de persona física.

En el caso de las Cuentas nuevas de persona física, y a diferencia de las Cuentas Preexistentes de Persona Física, los diferentes modelos analizados no realizan una distinción entre tipos de Cuentas en función del saldo o valor, por lo que el procedimiento de diligencia debida que debe seguir la Institución financiera es el mismo para todas las Cuentas abiertas por personas físicas con posterioridad a la fecha determinada.

Para cumplir con el procedimiento de diligencia debida, todos los modelos examinados⁷⁵⁹ establecen que las Instituciones financieras deben obtener de las personas físicas Titulares de la Cuenta, una autocertificación –llamada “declaración” en la Directiva- “que le permita a la Institución Financiera Sujeta a Reportar determinar la residencia a efectos fiscales del Titular de la Cuenta”⁷⁶⁰. Dicha declaración o autocertificación debe obtenerse al momento de apertura de la Cuenta, y puede ser obtenida directamente por la Institución, o en su caso, remitirse a documentación –incluida la autocertificación- recabada por terceros. Entre estos terceros se prevé expresamente a proveedores de servicios⁷⁶¹ a los se haya encomendado el cumplimiento de las obligaciones derivadas del ECR, agentes de la propia Institución⁷⁶² u otra Institución predecesora de la que se ha adquirido la Cuenta⁷⁶³.

⁷⁵⁹ El apartado A de la Sección IV del ECR, así como el apartado A de la Sección IV del Anexo I a la DCAII, y el apartado B de la Sección III, Anexo I IGA 1A.

⁷⁶⁰ De acuerdo a los Comentarios, generalmente esta autocertificación debe aportarse para cada Cuenta, aun cuando un mismo titular tenga abiertas varias Cuentas en una misma entidad, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 18.

⁷⁶¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 19.

⁷⁶² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 20.

⁷⁶³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 21.

No obstante, en el caso del Modelo IGA 1A, cuando la cuenta hubiese sido señalada como no sujeta a la obligación de revisión, identificación e información –por no superar los umbrales señalados-, y posteriormente pierda dicha condición, la Institución debe obtener la declaración en el plazo de 90 días contados desde la conclusión del año civil en el que se perdió tal condición.

El apartado B de la Sección IV del ECR fija el contenido que debe presentar la autocertificación obtenida del titular de la cuenta. Dicha autocertificación debe reflejar el NIF del Titular de la cuenta y su fecha de nacimiento. La Directiva establece, sin embargo, que además del NIF y la fecha de nacimiento del titular, la declaración debe también reflejar su residencia⁷⁶⁴. En el caso del Modelo IGA 1A, el apartado B de la Sección III únicamente dispone que la autocertificación debe ser idónea para permitir a la Institución financiera del socio FATCA determinar si el Titular de la cuenta es residente fiscal en los Estados Unidos (a estos efectos, se considera que los ciudadanos estadounidenses tienen residencia fiscal en Estados Unidos, aun cuando el Titular de la cuenta tenga residencia fiscal también en otro país).

Una vez recibida esta declaración o autocertificación, todos los modelos analizados establecen que la Institución debe comprobar que dicha autocertificación o declaración resulta creíble o razonable, analizando para ello el resto de documentación obtenida con motivo de la apertura de la cuenta –incluida la documentación exigida por la normativa antiblanqueo AML/KYC-⁷⁶⁵. En aquellos casos en los que la autocertificación no resulte “razonable” a efectos del ECR, o “creíble” en los términos de la DCAII, la Institución deberá obtener del Titular de la Cuenta una autocertificación válida o bien una explicación y documentación que acrediten la veracidad de la autocertificación originaria⁷⁶⁶.

En este sentido, el apartado A de la Sección VII del ECR, que contienen las reglas especiales aplicables a los procedimientos de diligencia debida –a todos los tipos de Cuentas que son analizados aquí- estipula que una Institución financiera no puede basarse en autocertificaciones sobre las que conozca o pueda llegar a conocer que no son correctas o fiables. De acuerdo a los Comentarios a esta sección, una autocertificación puede considerarse como no fiable cuando de acuerdo a informaciones públicas o documentos en su poder, una persona razonablemente prudente fuese capaz de poner en entredicho la información contenida en la misma. En otras palabras, una autocertificación o evidencia puede ser considerada como no correcta o no fiable cuando la información comprendida en ella no concuerde con los datos en poder de la Institución financiera⁷⁶⁷.

⁷⁶⁴ Apartado B de la Sección IV, Anexo I, DCAII.

⁷⁶⁵ Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 2. Según los propios Comentarios, la razonabilidad de una autocertificación viene acreditada cuando la Institución financiera no tenga, o no pueda tener, conocimiento de su incorrección o falta de fiabilidad. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 23.

⁷⁶⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 25.

⁷⁶⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VII, paras. 3-5.

El ECR desarrolla en mayor medida el contenido y condiciones de validez de las autocertificaciones que deben obtener las Instituciones financieras. Así, los Comentarios a la Sección IV establecen las condiciones de validez de los elementos mínimos que debe contemplar una autocertificación a efectos del Estándar⁷⁶⁸. De este modo, la Institución financiera puede dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de reporte y debida diligencia, acreditando el estatus del Titular de la Cuenta a través de los siguientes datos:

- a) Nombre del Titular de la Cuenta.
- b) Domicilio.
- c) Jurisdicción(es) de residencia a efectos fiscales.
- d) NIF en cada Jurisdicción Reportable.
- e) Fecha de nacimiento⁷⁶⁹.

Todos estos campos –excepto la residencia del titular- pueden ser pre-cumplimentados por parte de la Institución financiera en la medida en la que los mismos se encuentren consignados en sus archivos. No obstante, la autocertificación debe estar firmada por el Titular de la cuenta –o persona autorizada de conformidad a la normativa interna de la jurisdicción en la que opere la entidad⁷⁷⁰- con fecha de entrega a la Institución. En este sentido, el ECR permite que la autocertificación se presente por vía electrónica y en cualquier formato, siempre y cuando el sistema ofrezca ciertas garantías relativas a la veracidad del documento. Así debe garantizarse que la información enviada y recibida es la misma, puedan registrarse los accesos de los usuarios para la presentación, renovación o modificación de la autocertificación y pueda asegurarse que el sujeto que presenta la misma es quien la suscribe⁷⁷¹.

En vista de la información contenida en la autocertificación, y a tenor del apartado B de la Sección IV ECR, la Institución financiera debe determinar si el Titular de la Cuenta es residente en una jurisdicción reportable, en cuyo caso la Cuenta en cuestión deberá igualmente ser tratada como reportable, iniciándose la recopilación de información para su suministro a la Administración. Esta autocertificación, en definitiva, debe permitir a la Institución financiera determinar si un Titular de cuenta es una Persona Reportable, acreditando el cumplimiento de una de las condiciones fundamentales analizadas anteriormente como es la residencia de dicha persona.

En el caso de la DCAII, si de acuerdo a dicha declaración puede concluirse que el titular es residente en un Estado Miembro, la Institución debe considerar la cuenta sujeta a

⁷⁶⁸ Y más concretamente, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 7. En este sentido puede resultar criticable que una cuestión tan importante como el contenido de la autocertificación, documento que determina el estatus de reportable o no reportable de una Cuenta financiera, se refleje en los Comentarios interpretativos al ECR y no en el propio texto del Estándar.

⁷⁶⁹ Respecto del lugar de nacimiento, éste sólo será un dato obligatorio de la autocertificación cuando así lo exija la normativa interna de la jurisdicción en la que opere la Institución financiera. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 8.

⁷⁷⁰ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 11.

⁷⁷¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 9.

comunicación de información. Consecuentemente, suministrará la información de la cuenta señalada por la propia Directiva a las Autoridades fiscales.

El Modelo IGA 1A establece que, si de la autocertificación obtenida puede concluirse que el titular es residente en EEUU, la Institución financiera debe obtener de éste el NIF Estadounidense. Además, y a tenor de lo dispuesto por el subapartado C de la Sección III, Anexo I, de darse los requisitos fijados respecto de la categoría y valor o saldo de la Cuenta, esta Institución debe suministrar a la Administración tributaria la información relativa a dicha Cuenta.

Finalmente, el apartado C de esta Sección IV ECR, así como el apartado C de la Sección IV, Anexo I DCAII introducen una cautela frente a cualquier cambio de circunstancias que afecte a la veracidad de los datos consignados en la declaración presentada por el titular de la cuenta. Este apartado dispone que, de producirse un cambio de circunstancias que se traduzca en una posible pérdida de la fiabilidad o veracidad de la autocertificación, la Institución financiera deberá obtener una nueva autocertificación que le permita determinar de manera inequívoca la residencia o residencias fiscales del Titular de la Cuenta⁷⁷².

De acuerdo a los Comentarios al ECR, este cambio de circunstancias supondrá una suspensión de la validez de la autocertificación hasta que la misma sea actualizada⁷⁷³. Si la Institución no consigue dicha actualización, deberá considerar al Titular de la Cuenta residente tanto en la jurisdicción reflejada en la autocertificación originaria como en la jurisdicción en la que posiblemente resida a causa del cambio de circunstancias⁷⁷⁴.

En el caso del Modelo IGA 1A, esta cautela –recogida en el apartado D de la Sección III, anexo I- se configura de manera similar. Así, en caso de producirse “un cambio de circunstancias respecto de una Cuenta nueva de persona física a raíz del cual la Institución financiera del Socio FACTA obligada a comunicar información conozca o pueda conocer que la declaración original es incorrecta o no fiable, tal Institución financiera no podrá confiar en la declaración original y deberá obtener una declaración válida en la que se determine si el Titular de la cuenta es un ciudadano estadounidense o un residente a efectos fiscales de los Estados Unidos. Si la Institución financiera del socio FATCA no pudiera obtener de éste una declaración válida, tratará la cuenta como Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información”.

⁷⁷² Como afirman los Comentarios, por lo general una persona física será residente en una sola jurisdicción. No obstante puede suceder que una persona sea residente en más de una jurisdicción a efectos fiscales. En estos casos no obstante los propios Comentarios reconocen el derecho de estas personas a acceder a los mecanismos de resolución de la doble residencia previstos por los Convenios para evitar la Doble Imposición. Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 4. En este sentido, los Comentarios también establecen la necesidad de que las jurisdicciones presten asistencia a los contribuyentes a la hora de determinar y conocer su residencia fiscal. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 6.

⁷⁷³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 13.

⁷⁷⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección IV, para. 15.

En consecuencia, de acuerdo a este apartado D, en aquellos casos en los que la Institución albergue dudas acerca de la residencia fiscal del Titular de la cuenta, la misma debe proceder al reporte de dicha cuenta a la Administración. Ello tiene el objetivo de evitar que, a través de declaraciones fraudulentas o incorrectas, el sujeto Titular de la cuenta evite el suministro de información y la acción de la Administración.

c) Cuentas Preexistentes de Entidad

El tercer tipo de Cuenta descrito por los modelos examinados es el de “Cuentas preexistentes de Entidad”. De acuerdo a lo dispuesto por los apartados C.9 y C.13 de la Sección VIII ECR, Sección V del Anexo I a la Directiva, y la Sección IV del Anexo I al modelo IGA 1A de FATCA; quedan comprendidas dentro de esta categoría aquellas Cuentas cuyo Titular es una o varias personas jurídicas, mantenida en una Institución financiera en fecha anterior a la entrada en vigor del Acuerdo entre Autoridades Competentes. De acuerdo a lo dispuesto por dichos modelos, estas Cuentas deberán ser objeto de reporte cuando cumplan dos requisitos fundamentales.

El primero de ellos atiende a un carácter meramente cuantitativo; a la luz de lo dispuesto por los apartados A y B de la Sección V del ECR, apartados A y B de la Sección V del Anexo I, DCAII, y apartados A y B Sección V del Anexo I a la Directiva A y B de la Sección IV del Modelo IGA 1A, la obligación de realizar la revisión, identificación y reporte exigida por los procedimientos de diligencia debida se activa únicamente cuando el valor acumulado de este tipo de Cuentas supere los 250.000 dólares estadounidenses en la fecha marcada por la norma en cuestión. En el caso del ECR, esta fecha queda fijada a 31 de diciembre del año señalado por las partes en el Acuerdo.

La DCAII, por su parte, señala que la Cuenta debe estar abierta en la Institución y superar el umbral citado con fecha anterior a 31 de diciembre de 2015 para ser considerada “preexistente”. Asimismo, e independientemente de la fecha de apertura de la Cuenta, a efectos de la DCAII, la misma será considerada como cuenta preexistente de entidad si la entidad o entidades titulares tienen abierta, en la misma Institución, otra cuenta financiera abierta con anterioridad a 31 de diciembre de 2015 y la Institución trata ambas cuentas como una sola. Finalmente, una cuenta de entidad es tratada como preexistente si las entidades titulares no están obligadas a aportar, en su apertura, información nueva, adicional o modificada como cliente⁷⁷⁵. A tenor del apartado E de la Sección V, Anexo I DCAII, para cuentas abiertas con anterioridad a 31 de diciembre de 2015 la revisión debe finalizar antes del 31 de diciembre de 2017.

Además de ello, todos los Modelos analizados incluyen un precepto a tenor del cual determinadas cuentas no sujetas a la obligación de reportar por no superar el umbral fijado a fecha de referencia, puedan ser reportadas en el futuro. Ello ocurrirá, en el caso

⁷⁷⁵ La definición de Cuenta preexistente de entidad se extrae de los apartados C.9 y C.13 de la Sección VIII del Anexo I a la Directiva 2014/107/ue.

del ECR, y la DCAII, en aquellos casos en los que el umbral de 250.000 dólares estadounidenses se supere en fecha posterior⁷⁷⁶. A partir de ese momento la Cuenta deberá ser revisada, y de cumplir con los requisitos establecidos quedará igualmente sometida al deber de suministrar información a la Administración tributaria. A la luz de lo dispuesto por el apartado E de la Sección V, Anexo I DCAII, para aquellas cuentas que superen el umbral de 250.000 posteriormente a la fecha de 31 de diciembre de 2015, la revisión prevista debe concluir antes del final del año civil posterior a aquel en el que tal umbral fue superado.

El Modelo IGA 1A recoge esta misma previsión en sus apartados B y C, si bien fija un umbral diferente y que asciende a 1.000.000 de dólares. De esta manera, aquellas cuentas cuyo valor a la fecha de referencia no supere 250.000 dólares no deberán ser objeto de revisión en el futuro si no sobrepasan el millón de dólares de valor. En caso de sobrepasarse, y de acuerdo al apartado E de la Sección IV IGA 1A, la revisión de la cuenta en cuestión debe realizarse dentro de los primeros 6 meses del año posterior al año civil en el que este umbral ha sido superado.

De esta manera, en el caso de las “Cuentas preexistentes de entidad”, y a diferencia de lo dispuesto por el ECR en relación a las “Cuentas preexistentes de persona física”, se establece un umbral mínimo por debajo del cual no resulta obligatorio realizar. De acuerdo a los Comentarios al Estándar, el establecimiento de este umbral tiene como objetivo la reducción de las cargas asociadas a la implementación del estándar sobre las Instituciones financieras -ya que la aplicación de los procedimientos de diligencia debida son más complejos en el caso de entidades-⁷⁷⁷. No obstante, el ECR permite, de acuerdo al apartado A de la Sección V ECR, que las Instituciones financieras puedan llevar a cabo la revisión de cuentas con un valor inferior a 250.000 dólares de forma voluntaria cuando así lo consideren. Asimismo, si la normativa de la jurisdicción donde opera la Institución no contempla este umbral mínimo, las Instituciones deberán aplicar los procedimientos de diligencia debida a todas las cuentas preexistentes de entidad⁷⁷⁸.

A la hora de apreciar la superación de estos umbrales, y en consecuencia, la activación del deber de suministrar información a la Administración, cobran especial importancia las reglas de acumulación previstas por los Modelos analizados. Así, de acuerdo al apartado C.2 de la Sección VII ECR⁷⁷⁹, apartado C.2 de la Sección VI del Anexo I Modelo IGA 1A, a la hora de determinar el valor acumulado de una Cuenta de Entidad, es necesario tener en consideración todas las Cuentas financieras abiertas por la entidad en una misma Institución, o abiertas por Entidades relacionadas⁷⁸⁰ o vinculadas. De este

⁷⁷⁶ En este caso y de acuerdo al apartado E.2 de la Sección V, la revisión de la Cuenta para determinar su condición de Cuenta reportable debe finalizar antes del 31 de diciembre del año siguiente a aquel en el que el umbral de 250.000 dólares haya sido superado.

⁷⁷⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 2.

⁷⁷⁸ Vid. OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 3.

⁷⁷⁹ Esta Sección está dedicada a normas especiales en el procedimiento de diligencia debida

⁷⁸⁰ De acuerdo al apartado E.4 de la Sección VIII, una Entidad se considera “relacionada” cuando “cualquiera de ellas controla a la otra, o cuando ambas se encuentran bajo el mismo control. Para estos efectos, el control incluye la propiedad directa o indirecta de más del 50 por ciento del derecho a voto y del valor de una Entidad”.

modo, a la hora de apreciar si este primer requisito cuantitativo es cumplido, no sólo resulta necesario acumular el valor de todas las Cuentas abiertas por una Entidad, sino también de aquellas Entidades vinculadas –relacionadas- con ella. Para considerar estas Entidades relacionadas es necesario que el sistema informático de la Institución permita establecer un nexo atendiendo a un dato como el número de cliente o el NIF. En este caso, y una vez realizada la acumulación, el valor resultante de la Cuenta –acumulado- será atribuido íntegramente a cada uno de los Titulares de la Cuenta.

El segundo requisito necesario para determinar la sujeción de una Cuenta al deber de reportar información hace referencia a la titularidad de la misma. Así siguiendo el apartado C de la Sección V ECR, y apartado C de la Sección V, Anexo I DCAII, estas Cuentas serán reportadas por las Instituciones financieras cuando su Titular o Titulares sean entidades calificadas como Personas Reportables de acuerdo a los criterios expuestos anteriormente –básicamente, su residencia-, o cuando tales Titulares sean ENFs pasivas sobre las que ejerzan el control Personas Reportables⁷⁸¹.

En el caso del Modelo IGA 1A⁷⁸², esta obligación de reporte se exige respecto de aquellas cuentas de las que sean titulares una o más entidades que sean Personas estadounidenses específicas –esto es, residentes o nacionales de EEUU-. Asimismo, quedan sometidas a este deber de reporte aquellas Entidades no estadounidenses distintas de las Instituciones financieras extranjeras que sean pasivas, en las que una o más de las Personas que ejercen el control son ciudadanos o residentes estadounidenses.

Para acreditar la concurrencia de este segundo requisito, los Modelos analizados –y más concretamente, el apartado D de la Sección V ECR, apartado D de la Sección IV, Anexo I al Modelo IGA 1A- establecen un procedimiento específico de identificación, diferenciado en función del titular de la Cuenta en cuestión.

En primer lugar, y respecto de las Entidades calificadas como Personas Reportables, la Institución debe examinar toda la documentación recopilada a efectos regulatorios, con el objetivo de determinar si la Entidad es residente en una jurisdicción reportable o Estado Miembro de la UE en el caso de la DCAII. Por su parte, el Modelo IGA 1A hace referencia a la calificación de la entidad titular -o titulares-, o bien las personas que la controlan como “personas estadounidenses”, esto es, entidades residentes o nacionales EEUU.

En este sentido, el Modelo IGA 1A hace especial referencia a dos fuentes de información concreta a la hora de discernir si una Entidad, o las personas controlan son “personas estadounidenses”. Por un lado, la Institución financiera puede concluir que una Cuenta pertenece a una Entidad reportable a través de la revisión de la información obtenida en aplicación de los procedimientos denominados «conozca a su cliente» conforme a la legislación contra el blanqueo de capitales. Por otro, dicha institución puede examinar, si le es posible y esta existe, la autocertificación entregada por el titular

⁷⁸¹ Ello se reafirma en los Comentarios; OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, paras. 6 a 8.

⁷⁸² Apartado C, Sección IV del Anexo I al Modelo IGA 1A, FATCA.

de la Cuenta. Tras examen de esta documentación, la Institución financiera puede encontrarse con tres escenarios diferentes.

En primer lugar, el titular de la Cuenta puede ser otra Institución financiera. En caso de ser una Institución del socio FATCA, y de acuerdo al apartado D.3 a) de la Sección IV, Anexo I IGA 1A, la Cuenta no se encontrará sometida a la obligación de reporte, y no se requerirá continuar con la revisión, la identificación o la comunicación de información en relación con la cuenta. Sin embargo, si esta Institución titular no pertenece al socio FATCA, o bien ha incumplido las obligaciones prevista por esta normativa, la Cuenta estará sujeta a la comunicación de información a la Administración. En tal caso, la Institución financiera donde esté abierta la misma deberá reportar todos los pagos realizados a dicha cuenta cuyo titular es una Institución financiera no participante, así como su importe.

La Institución financiera obligada a reportar no obstante podrá verse liberada de la obligación de suministrar información sobre dicha cuenta si:

- (1) Obtiene una declaración de la entidad en la que certifique que es una Institución financiera extranjera considerada cumplidora certificada, un beneficiario efectivo exento o una Institución financiera extranjera exceptuada; o
- (2) Verifica el número de identificación FATCA de la entidad en una lista de Instituciones financieras extranjeras publicada por el IRS.

En segundo lugar, esta revisión de información puede arrojar como resultado la certeza de que la Entidad Titular de la cuenta es una Persona estadounidense. En este caso, de acuerdo al modelo la cuenta se encontrará sujeta a comunicación de información, a menos que la Institución financiera obtenga una declaración del titular o determine razonablemente sobre la base de la información de la que disponga o que sea pública, que el Titular de la cuenta no es una Persona estadounidense específica.

Por último, la revisión de la información en poder de la Institución financiera del socio FATCA puede revelar que el titular de una Cuenta preexistente de entidad no es identificado ni como Persona estadounidense ni como Institución financiera. En estos casos la Institución financiera del socio FATCA obligada a comunicar información debe proceder a identificar (i) si la entidad tiene Personas que ejerzan el control, (ii) si la entidad es una Entidad no estadounidense distinta de una Institución financiera extranjera que sea entidad pasiva, y (iii) si alguna de las Personas que ejercen el control de la entidad es ciudadano o residente de los Estados Unidos.

Por otra parte, a efectos del ECR y la DCAII, y a diferencia de lo dispuesto por la normativa FATCA, la consideración de la Cuenta como “Cuenta reportable” adoptará como criterio principal la residencia de la entidad titular, o bien de las personas que ejerzan el control sobre la misma. En este caso, cuando la Cuenta tenga más de una

entidad Titular, la misma será considerada como Cuenta Reportable siempre que al menos uno de dichos Titulares sea una Persona Reportable⁷⁸³.

De acuerdo al apartado D.1 de la sección V –tanto del ECR como del Anexo I DCAII-, cuando el titular de la cuenta sea una entidad, la Institución financiera deberá proceder a la revisión de la información que conserve en cumplimiento de la normativa antiblanqueo, con el objetivo de determinar si la entidad titular es residente en una jurisdicción reportable, en el caso del ECR, o en un Estado miembro, en el caso de la DCAII. A estos efectos, el apartado D.1 señala que si la entidad es residente fiscal o tiene su domicilio en una jurisdicción reportable Estado Miembro la cuenta será considerada como sujeta a la obligación de comunicar información.

Según los Comentarios al ECR, a la hora de determinar la residencia de una Entidad, la información a considerar será la siguiente:

- (i) el lugar de constitución o de creación en una Jurisdicción Reportable;
- (ii) un domicilio en una Jurisdicción Reportable (que pudiera aplicarse, por ejemplo, a Entidades consideradas fiscalmente transparentes y reflejase la sede social, el establecimiento principal o la sede de dirección efectiva), o
- (iii) un domicilio correspondiente a uno o varios fiduciarios de un fideicomiso en una Jurisdicción Reportable⁷⁸⁴.

Atendiendo a la presencia de cualquiera de estos indicativos en la documentación que tenga en su poder la Institución financiera, la misma podrá considerar una Entidad Titular de una Cuenta como residente en una Jurisdicción reportable, y en consecuencia, Persona reportable. No obstante, cuando la Institución obtenga una autocertificación por parte del Titular que indique lo contrario y sea razonable⁷⁸⁵ a la luz de la documentación pública o en posesión de la Institución, la Cuenta no será considerada como reportable⁷⁸⁶.

No obstante, la Institución puede no considerar como reportable a una cuenta si obtiene de su titular una autocertificación o declaración que así lo indique, o bien si puede determinar de manera justificada y a la vista de la documentación de que disponga –o documentación pública-, que tal entidad no reside en una Jurisdicción reportable o en un Estado Miembro.

De acuerdo a los Comentarios, en el caso de Cuentas Preexistentes de Entidades, “una autocertificación tan sólo se considera válida cuando esté firmada (o confirmada

⁷⁸³ Así lo disponen los Comentarios, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 9.

⁷⁸⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 10. Este párrafo de los Comentarios aclara asimismo que la presencia de un Establecimiento Permanente en una Jurisdicción reportable no constituye, por sí sólo, un indicativo de residencia.

⁷⁸⁵ A este respecto véase el criterio de “razonabilidad” expuesto en el epígrafe anterior, relativo a las Cuentas nuevas de persona física. Como expone el apartado E.3 de la Sección V, cuando se produzca un cambio de circunstancias en la Cuenta que permita dudar de la fiabilidad de la autocertificación, la Institución financiera deberá obtener una nueva autocertificación del Titular de la Cuenta.

⁷⁸⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 11.

positivamente) por la persona autorizada a firmar en nombre del Titular de la Cuenta⁷⁸⁷ y en ella figuren los siguientes datos:

- a) denominación o razón social del Titular de la Cuenta;
- b) domicilio;
- c) jurisdicción(es) de residencia a efectos fiscales, y
- d) NIF en cada Jurisdicción Reportable⁷⁸⁸.

Asimismo, una autocertificación puede comprender el estatus de la entidad Titular de la Cuenta, la cual puede ser una Institución financiera o una Entidad no financiera; Sociedad cotizada en bolsa o filial de una de estas sociedades, organismo público, organización internacional, ENF Activa (distinta de las anteriores) o ENF pasiva⁷⁸⁹.

En segundo lugar, el apartado D.2 de la Sección V ECR, así como el apartado D.2 de la Sección V, Anexo I DCAII, describen el procedimiento que ha de seguirse para determinar que el titular de la cuenta es una ENF pasiva sobre la que ejercen el control una o varias personas que han de ser consideradas como sujetas a la obligación de comunicar información.

La Institución financiera deberá determinar, primero, si tal Entidad constituye una ENF pasiva. Para ello, tanto la DCAII como el ECR establecen que la Institución podrá basarse en una autocertificación que acredite tal estatus. La DCAII establece, además, que la Institución debe examinar aquella documentación que haya obtenido y conserve de acuerdo a la normativa antiblanqueo de capitales. Por su parte, el ECR afirma que para determinar esta condición la Institución puede basarse, además de la información en su posesión, en cualquier otra información pública.

En segundo lugar, y en aquellos casos en los que la Entidad titular resulte ser una ENF pasiva, la Institución deberá revisar la condición de Persona Reportable del sujeto o sujetos que ejercen el control de la ENF pasiva. Para ello una vez más deberá obtener una autocertificación en la que conste la residencia de los sujetos que ejercen el control sobre la ENF.

A tenor de lo dispuesto por el apartado D de la Sección V ECR, para ser considerada válida, esta segunda autocertificación relativa a la Persona que Ejerce el Control ha de estar firmada (o confirmada positivamente) por la Persona que Ejerce el Control, o por una persona con autorización para firmar en nombre de ésta o por el Titular de la Cuenta. Además la misma debe recoger los siguientes datos:

- a) nombre de la Persona que Ejerce el Control;
- b) domicilio;
- c) jurisdicción(es) de residencia a efectos fiscales;

⁷⁸⁷ A la luz de lo dispuesto por los Comentarios, OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 15, son personas autorizadas a la firma los agentes o administradores de sociedades de capital, socios de personas personalistas, fiduciarios de fideicomisos y equivalentes.

⁷⁸⁸ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 14.

⁷⁸⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 16.

- d) NIF en cada Jurisdicción Reportable (véase el apartado 8 de los Comentarios a la Sección IV), y
- e) fecha de nacimiento⁷⁹⁰.

No obstante, respecto de aquellas cuentas cuyo saldo o valor acumulado no supere 1 millón de dólares estadounidenses, la Institución podrá basar su revisión en la documentación recabada en aplicación de los procedimientos antiblanqueo – AML/KYC-⁷⁹¹.

Finalmente, el apartado E.3 de la Sección V del ECR, así como del Anexo I DCAII, introducen una cautela relativa a las autocertificaciones, y en relación con cualquier posible cambio de circunstancias respecto a las Cuentas examinadas. Este apartado dispone que en aquellos casos en los que la Institución financiera tenga conocimiento de que la autocertificación aportada no es fiable o puede contener datos incorrectos con motivo de un cambio de circunstancias, deberá proceder a aplicar de nuevo los procedimientos de diligencia debida contenidos en esta sección⁷⁹².

d) Cuentas Nuevas de Entidad

La última categoría de Cuentas respecto de las que el Estándar prevé un procedimiento de diligencia debida son las “Cuentas Nuevas de Entidad”. De acuerdo a los apartados C.10 y C.16 de la Sección VIII ECR, al apartado V del Anexo I al modelo IGA 1A FATCA y a los apartados C.10 y C.16 del Anexo I DCAII, esta categoría comprende aquellas Cuentas cuyo titular es una o varias personas jurídicas, y han sido abiertas con posterioridad a la fecha fijada por la norma. En el caso del ECR, esta fecha debe ser posterior a la entrada en vigor del Acuerdo entre Autoridades Competentes que otorga vigencia al Estándar, mientras que la DCA fija como fecha límite el 1 de enero de 2016.

El procedimiento de diligencia debida respecto de estas Cuentas tiene por objetivo determinar si las entidades titulares de las mismas han de ser calificados como Personas Reportables, o bien constituyen ENFs pasivas controladas por Personas Reportables⁷⁹³. El apartado A de la Sección V, Anexo I IGA 1A, amplía la lista de posibles titulares, estableciendo que las Instituciones obligadas a realizar un procedimiento de diligencia debida deben discernir si la Entidad titular de la Cuenta puede ser calificada como:

- (i) una Persona estadounidense específica;
- (ii) una Institución financiera extranjera participante, una Institución financiera extranjera considerada cumplidora, un beneficiario efectivo exento o una Institución financiera extranjera exceptuada;
- (iii) una Institución financiera estadounidense o una Institución financiera de una Jurisdicción socia;

⁷⁹⁰ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 22.

⁷⁹¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 21.

⁷⁹² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, para. 27.

⁷⁹³ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 2.

(iv) una Entidad no estadounidense distinta de una Institución financiera extranjera que sea entidad activa o pasiva.

El procedimiento de diligencia debida previsto por el Modelo IGA 1A es diferente para estas categorías. Así, respecto de los dos últimos casos -Instituciones financieras del socio FATCA o de una Jurisdicción socia, y Entidades no estadounidenses distintas de una Institución financiera extranjera que sea entidad activa o pasiva-, la Institución financiera obligada puede determinar que la entidad tiene ese estatus basándose en la información que sea pública o de la que ella misma disponga. En todos los demás casos -Persona estadounidense específica o Institución financiera extranjera participante, Institución financiera extranjera considerada cumplidora, beneficiario efectivo exento o Institución financiera extranjera exceptuada-, la Institución financiera del socio FATCA estará obligada a obtener una declaración del Titular de la cuenta a fin de determinar su estatus.

El resultado de este procedimiento de examen de la autocertificación obtenida, o de la documentación o información a la que tenga acceso la Institución financiera, puede concretarse en varias situaciones diferentes.

En primer lugar, si la Entidad Titular de la cuenta es una Persona estadounidense específica, la Institución financiera del socio FATCA deberá tratar a la cuenta como Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información.

En segundo lugar, si se determina que la Entidad Titular de la cuenta es una Entidad no estadounidense distinta de una Institución financiera extranjera que sea entidad pasiva, la Institución financiera del socio FATCA deberá identificar a las Personas que ejercen el control sobre la misma. Para ello debe seguir los procedimientos denominados “conozca a su cliente” recogidos en la legislación contra el blanqueo de capitales, con el objetivo determinar si cualquiera de ellas es ciudadana o residente de los Estados Unidos. Si como resultado se estableciese que cualquiera de ellas fuera ciudadana o residente de los Estados Unidos, la cuenta recibirá el tratamiento de Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información.

Por el contrario, los subapartados 3 y 4 del apartado C de la Sección IV enumeran aquellos casos en los que la titularidad que determine la Institución financiera del socio FATCA suponga que la cuenta no está sometida a la obligación de reportar. Ello ocurre cuando la Entidad Titular de la cuenta es:

- (i) una Persona estadounidense distinta de una Persona estadounidense específica;
- (ii) una Institución financiera del socio FATCA o una Institución financiera de otra jurisdicción socia;
- (iii) una Institución financiera extranjera participante, una Institución financiera extranjera considerada cumplidora, o un beneficiario efectivo exento o una Institución financiera extranjera exceptuada;
- (iv) una Entidad no estadounidense distinta de una Institución financiera extranjera que sea entidad activa;

(v) una Entidad no estadounidense distinta de una Institución financiera extranjera que sea entidad pasiva, en la que ninguna de las Personas que ejercen el control es ciudadana o residente de los Estados Unidos, la cuenta no es una Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información, y no se exigirá comunicación de información respecto a la misma.

Finalmente, en aquellos casos en los que la Entidad Titular de la cuenta es una Institución financiera no participante, la cuenta no será una Cuenta estadounidense sujeta a comunicación de información. Sin embargo todos aquellos pagos efectuados al Titular de la cuenta estarán sujetos a comunicación de información.

En el caso del ECR y la DCAII, y como reconocen los Comentarios al ECR, este procedimiento es, en esencia, el mismo que debe seguirse respecto de Cuentas preexistentes de entidad, si bien el umbral mínimo de 250.000 dólares estadounidenses no aplica para las Cuentas nuevas⁷⁹⁴. De esta manera, la Institución obligada a realizar un procedimiento de diligencia debida debe determinar si la entidad titular de la Cuenta puede ser calificada como una “Persona reportable”, o bien como una ENF pasiva controlada por una o varias “Personas reportables”. En ambos casos se activará el deber de reportar y esta Institución deberá suministrar información a la Administración.

A la luz del apartado A.1 a) de la Sección VI ECR, así como del apartado 1 de la Sección VI, Anexo I DCAII, a la hora de determinar si una entidad Titular de una Cuenta Nueva debe ser considerada como Persona reportable, la Institución en la que se abre la Cuenta debe obtener de esta una autocertificación válida⁷⁹⁵. Esta autocertificación debe permitir fijar la residencia de la Entidad Titular de la Cuenta –o en su defecto su sede de dirección efectiva- de manera que pueda acreditarse su condición de Persona reportable –en el caso de la DCAII ello ocurrirá cuando sea residente en un Estado Miembro de la UE-.

De acuerdo a los Comentarios al ECR, una entidad será considerada residente en una jurisdicción cuando “conforme a la normativa interna de aquélla (incluidos los convenios fiscales), dicha Entidad pague o deba pagar impuestos por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y no ya sólo atendiendo a la obtención de rentas en esa jurisdicción”⁷⁹⁶.

En segundo lugar, la Institución financiera debe confirmar la razonabilidad o credibilidad de la autocertificación, atendiendo a la documentación recabada en la apertura de la Cuenta –incluida la documentación obtenida en cumplimiento de la normativa antiblanqueo-⁷⁹⁷. De acuerdo a los Comentarios al ECR, una autocertificación

⁷⁹⁴ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 1.

⁷⁹⁵ Respecto a las condiciones de validez de las autocertificaciones véase el epígrafe anterior, relativo a las Cuentas preexistentes de entidad, así como OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección V, paras. 14 a 18.

⁷⁹⁶ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 7.

⁷⁹⁷ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 4.

es “razonable” si, durante la apertura de la Cuenta y tras el examen de la documentación obtenida, la Institución financiera no puede concluir que la misma es errónea o no fiable⁷⁹⁸.

De esta manera, la Institución financiera debe considerar una persona como Persona reportable cuando, de acuerdo a la autocertificación obtenida, la misma sea residente en una Jurisdicción reportable –o un Estado Miembro de la UE según la DCAII-. En este caso, dicha Institución deberá suministrar a la Administración de forma regular la información relativa a la Cuenta en cuestión. No obstante, y pese a la existencia de una autocertificación, si de acuerdo a la documentación que posea la Institución financiera puede concluirse que la Entidad no debe considerarse como Persona reportable, la misma podrá ser calificada como no reportable.

Por su parte, el apartado A.2 de la Sección VI ECR, así como el apartado 2, Sección VI del Anexo I DCAII, desarrollan el procedimiento de diligencia debida respecto de las ENFs pasivas controladas por Personas reportables. En este sentido, el Estándar y la Directiva diseñan un procedimiento dividido en tres pasos (subapartados a), b) y c) de los apartados A.2 y 2, de la Sección VI, respectivamente) de acuerdo al cual la Institución debe dilucidar, en primer lugar, si la entidad Titular es una ENF pasiva⁷⁹⁹. Para ello la Institución puede examinar la documentación en su poder, o incluso basarse en la información pública disponible. De no contar con información suficiente, la Institución deberá requerir una autocertificación a la Entidad titular en la que conste su estatus⁸⁰⁰.

Seguidamente, de acuerdo al subapartado b), si el Titular de la cuenta resulta ser una ENF, la Institución financiera debe identificar las personas que ejercen el control sobre la ENF. En este caso podrá basar su decisión en la documentación recabada en cumplimiento de la normativa antiblanqueo.

Finalmente, y a tenor del subapartado c), la Institución debe requerir a todas las personas identificadas como controladores de la ENF una autocertificación con el objetivo de determinar si la misma debe considerarse como persona reportable. Esta autocertificación puede haber sido obtenida por la Institución financiera desde la propia Entidad titular o de la persona que ejerce el control⁸⁰¹. En caso de concluirse que la persona o personas que ejercen el control son consideradas como reportables, y como es obvio, la Institución deberá proceder a la recopilación de información sobre la Cuenta y su reporte a la Administración.

Por último, y de igual manera que respecto de las categorías analizadas anteriormente, el ECR introduce una cautela de acuerdo a la cual, de producirse un cambio de

⁷⁹⁸ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 13.

⁷⁹⁹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 17.

⁸⁰⁰ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 18.

⁸⁰¹ OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, paras. 19-20.

circunstancias que haga suponer que la información contenida en la autocertificación ya no es correcta o fiable, la Institución deberá recabar una nueva autocertificación⁸⁰².

C) Ámbito objetivo del nuevo Estándar de intercambio automático de información financiera.

Como se apuntó en anteriormente al hilo del análisis de aquellos instrumentos normativos que componen el así llamado “viejo estándar”, los mismos diseñan un ámbito de aplicación objetivo basado en aquellas figuras tributarias respecto de las cuales es posible intercambiar información. Así, estos instrumentos habilitan la cesión de aquellos datos que previsiblemente puedan resultar pertinentes para la determinación o comprobación de tales figuras tributarias.

Sin embargo, el nuevo Estándar de la OCDE -y pese a que el mismo persigue los mismos objetivos que el estándar de intercambio previo requerimiento-, no existe una referencia directa a las concretas figuras tributarias cubiertas por el mismo. Al contrario, el estándar hace una referencia directa a las categorías de renta que deben intercambiarse. Como el propio estándar apunta: “Un sistema de reporte de información integral abarca diferentes categorías de rentas del capital, incluyendo los intereses, dividendos y tipos similares de rentas, y prevé igualmente situaciones en las que el contribuyente pretende ocultar capitales que representan rentas o activos respecto de los cuales se ha eludido el pago de impuestos”⁸⁰³.

El estándar de intercambio automático de información financiera propuesto por la OCDE reconoce en su Introducción la necesidad de intercambiar información entre Administraciones tributarias de manera automática con el objetivo de “combatir el fraude y la evasión fiscales, así como también para velar por la integridad de los sistemas fiscales”⁸⁰⁴. Asimismo, y al enumerar las características principales del Estándar, la OCDE afirma que el mismo “ha de estar específicamente concebido para satisfacer las obligaciones tributarias existentes en las jurisdicciones de residencia y no ya ser una mera variante de un sistema nacional de reporte cualquiera”⁸⁰⁵.

De esta manera, la OCDE fija con total claridad la finalidad de este nuevo Estándar de intercambio de información: la gestión tributaria y la lucha contra el fraude. Ambos objetivos ya se contemplaban en los instrumentos normativos analizados anteriormente y relativos al intercambio de información previo requerimiento. En todos ellos, consecuentemente, se diseñaba un marco de aplicación de la herramienta, delimitado por las figuras tributarias respecto de las cuales podía solicitarse información. Así las cosas, el requerimiento de información debía estar obligatoriamente ligado con la

⁸⁰² OCDE, “Comentarios al Estándar Común de Reporte”, op. cit., Sección VI, para. 21.

⁸⁰³ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 13.

⁸⁰⁴ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 12.

⁸⁰⁵ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 13.

aplicación de un tributo expresamente contemplado por un Acuerdo entre los Estados de las Administraciones que se disponían a intercambiar información.

De esta manera, mientras los instrumentos de intercambio de información pertenecientes al “viejo estándar” conectan de manera directa e indisoluble con la aplicación de las figuras tributarias presentes en los ordenamientos de las jurisdicciones firmantes, en el caso de los nuevos modelos de intercambio automático de información financiera dicho intercambio no posee vínculo alguno con ningún tributo.

Esta ausencia de definición del ámbito objetivo de aplicación del nuevo Estándar se explica tomando como referencia la propia naturaleza de este Estándar, y las disposiciones presentes en el Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes (MAAC o MCAA por sus siglas en inglés). Como se apuntó anteriormente en este apartado, los modelos normativos analizados en relación al nuevo estándar propuesto se configuran como un elemento complementario a los Acuerdos relativos al intercambio de información ya existentes en el panorama internacional.

De esta manera, estos modelos no se configuran como instrumentos jurídicos autónomos sobre intercambio de información, como sí lo son los CDIs, TIEAs o la Convención Multilateral estudiados en el apartado anterior. Este nuevo Estándar, para resultar de aplicación entre dos o más Estados, debe por tanto constituirse sobre la base jurídica que ofrezca uno de estos instrumentos –ya sea un Convenio o Acuerdo bilateral, en el caso concreto de FATCA, la DCA en el caso de la DCA II o como la OCDE parece preferir para su Estándar, la Convención Multilateral⁸⁰⁶.

Ello se encuentra plasmado en el Considerando tercero del Modelo de Autoridades Competentes, que dispone lo siguiente: “*Considerando que [el artículo [...]] del Convenio entre [Jurisdicción A] y [Jurisdicción B] para evitar la doble imposición/[el artículo 6 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal] (el «Convenio»)/[otro instrumento jurídico aplicable (el «Instrumento»)], autoriza el intercambio de información con fines fiscales, incluido el intercambio automático de información, y permite a las autoridades competentes de [Jurisdicción A] y [Jurisdicción B] (las «Autoridades Competentes») acordar el alcance y las modalidades de dicho intercambio automático*”.

La fórmula utilizada por este considerando tercero del MAAC resulta reveladora. El mismo permite el uso de la información intercambiada “con fines fiscales”, una expresión enormemente amplia que, en la práctica, deja abierta la puerta a cualquier utilización por parte de la Administración tributaria.

Una formulación similar puede encontrarse en la normativa estadounidense FATCA, donde la única referencia que puede encontrarse respecto de dicho ámbito objetivo es la contenida en los considerandos, que *in fine* establecen:

⁸⁰⁶ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda edición, Éditions OCDE, Paris, 2017, pp. 15-16.

“Considerando que las Partes desean concluir un acuerdo para mejorar el cumplimiento fiscal internacional y permitir la implementación de la FATCA sobre la base de la comunicación de información a las autoridades nacionales y el intercambio automático recíproco conforme al Convenio y con sujeción a las medidas sobre confidencialidad y otras salvaguardias previstas en el mismo, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada en virtud del Convenio”.

De esta manera, los Acuerdos y Convenios suscritos de manera bilateral, o la Convención Multilateral, adquieren el rol de una *habilitación* para la firma de un Acuerdo de intercambio automático, de acuerdo al cual pueda procederse al envío sistemático de información con relevancia fiscal relativa a las cuentas financieras identificadas.

Ello resulta meridianamente claro en el caso de la DCAII, pues la incorporación del intercambio automático de información al ordenamiento comunitario se realiza a través de la adición de un nuevo apartado –el 8.3 bis- al artículo 8 de la Directiva, dedicado al intercambio automático de información tributaria. Consecuentemente, a la hora de delimitar el ámbito objetivo de la DCA, debe acudirse al art. 2 de la Directiva. Así, la información intercambiada de acuerdo a la Directiva resulta aplicable a todas las figuras tributarias de los EEMM, con excepción de contribuciones obligatorias a la Seguridad Social, tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas y derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

Estos instrumentos, no obstante, y como se señaló en el apartado anterior, cuentan con ámbitos objetivos distintos, de mayor o menor amplitud según lo pactado entre las partes o en función de las reservas efectuadas por los Estados a la hora de adherirse a la Convención⁸⁰⁷. La consecuencia es que el Estándar de intercambio automático de información financiera propuesto por la OCDE demostrará un ámbito de aplicación objetivo variable, definido en función de la base jurídica escogida para su vigencia⁸⁰⁸.

D) Mecanismo de intercambio automático de información financiera.

El sistema diseñado por el nuevo estándar de intercambio automático de información financiera regulado por los Modelos analizados culmina con el envío de los datos

⁸⁰⁷ Como fue apuntado en el apartado anterior, el Art. 26 MCOCDE en sus versiones más modernas permite el intercambio de información respecto de cualquier figura tributaria presente en el ordenamiento de ambos Estados. Los TIEAs, por su parte, cuentan con un listado de tributos –art. 3- en relación a los cuales los Estados se comprometen al intercambio de datos relevantes. La Convención Multilateral, finalmente, cuenta con un amplio listado de tributos que resulta indisponible para las partes y respecto de los cuales debe intercambiarse información en cualquier caso. No obstante, esta Convención también cuenta con un listado de figuras tributarias disponibles, respecto de las cuales las jurisdicciones adheridas pueden efectuar una reserva para verse así eximidas de la obligación de intercambiar información en relación a las mismas.

⁸⁰⁸ A este respecto Vid. en este mismo Capítulo las observaciones relativas al ámbito objetivo de los Modelos OCDE –Art. 26 MCOCDE y MTIEA- y de la Convención Multilateral de la OCDE y el CdE.

recopilados por cada Administración tributaria al resto de jurisdicciones firmantes del Acuerdo entre Autoridades Competentes (o Estados Miembros en el caso de la UE).

Este intercambio de información automático viene determinado, en primer lugar por la designación del instrumento de intercambio de información que sirve como base legal para la implantación del intercambio automático, a través de la firma de un Acuerdo entre Autoridades Competentes. En segundo lugar, debe procederse a identificar aquellos datos específicos que la Administración de cada jurisdicción parte debe recopilar y tratar para su envío. Además de ello, es necesario fijar los plazos dentro de los cuales dichos datos deben ser enviados a las demás Administraciones, así como el sistema de envío de los mismos.

El apartado 1 de la Sección 2 del MAAC OCDE hace referencia a la necesaria habilitación que debe existir en un instrumento legal que reconozca el intercambio de información –CDI, TIEA o Convención Multilateral-, para que sea posible concluir un Acuerdo de intercambio automático de información financiera⁸⁰⁹. Este apartado se encuentra redactado como sigue:

“En virtud de lo dispuesto por el Artículo [...] del [Convenio]/[Instrumento] y con sujeción a las normas aplicables en materia de reporte y debida diligencia contempladas en el ECR, cada Autoridad Competente intercambiará anualmente y de forma automática con la otra Autoridad Competente la información obtenida con arreglo a dichas normas y especificada en el apartado 2”.

Ello concuerda carácter complementario de este Estándar respecto de los instrumentos que reconocen el intercambio de información tributaria, y desarrolla la habilitación comprendida en tales instrumentos para acordar la realización de intercambios automáticos. No obstante, este primer apartado va más allá y establece la obligación de intercambiar la información de manera anual⁸¹⁰ –fijando un plazo de envío de información que invade el ámbito de la Sección 3, dedicada a la descripción de plazos en los que debe tener lugar el intercambio-.

En el caso de FATCA, y dado su carácter bilateral, la elección de este instrumento que actúa como base legal para el acuerdo de intercambio debe realizarse siempre entre un CDI o TIEA en vigor entre EEUU y el Estado firmante. Por otro lado la DCAII, supone la adición de varios artículos y anexos al texto de la Directiva de Cooperación vigente en el ámbito de la UE, la cual como no podía ser de otra forma sirve como base legal del intercambio automático de información financiera.

El segundo elemento que articula el mecanismo de intercambio analizado viene determinado por los datos específicos que deben ser enviados al resto de Estados parte del Acuerdo. El apartado 2 de la Sección 2 del Modelo de Acuerdo entre Autoridades

⁸⁰⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 2, para. 2.

⁸¹⁰ Así lo reafirman los Comentarios, Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 2, para. 2.

Competentes regula esta cuestión, introduciendo -a diferencia de FATCA y como se verá a continuación- un componente de reciprocidad que iguala las obligaciones de todas las jurisdicciones, quedando redactado como sigue:

“La información que debe intercambiarse en el caso de [Jurisdicción A], respecto de cada Cuenta Reportable [gentilicio Jurisdicción B], y en el caso de [Jurisdicción B], respecto de cada Cuenta Reportable [gentilicio Jurisdicción A], consiste en (...)”.

De esta manera el apartado 2 de la sección 2 del Modelo fija los deberes de las jurisdicciones en un plano de igualdad, estableciendo los datos que ambas –o en caso de acuerdos multilaterales, todas ellas- deben recopilar y enviar⁸¹¹. Estos datos son los mismos que, de acuerdo a la Sección I del ECR, las Instituciones financieras están obligadas a reportar a la Administración. En este sentido, resulta completamente lógico que aquella información especificada por el Estándar para su intercambio sea la misma que, de acuerdo al Estándar Común de Reporte, las Instituciones financieras vienen compelidas a suministrar a la Administración fiscal de su jurisdicción.

En el caso del Modelo IGA 1A de la normativa estadounidense FATCA, la adopción de este mecanismo de intercambio adopta una implementación paso por paso (*step by step*) del intercambio automático de información en la jurisdicción del Estado socio a partir de 2014, incrementando las categorías de datos que deben intercambiarse en cada uno de los ejercicios hasta lograr un intercambio pleno de toda aquella información comprendida en el art. 2 a). En el caso de EEUU, sin embargo, se prevé un suministro de todos los datos desde el propio 2014, seguramente al entender la Administración estadounidense que la normativa e infraestructura necesaria para el reporte y posterior intercambio de información están efectivamente implementadas en su Estado.

Según el subapartado 2 a) de la Sección 2 del Modelo, así como el art. 8.3 DCAII⁸¹² cuando los Titulares sean personas físicas es necesario captar e intercambiar: “el nombre, domicilio, NIF(s), y fecha y lugar de nacimiento de cada Persona Reportable que sea Titular de la Cuenta”. Por otro lado, en el caso de Entidades que sean Titulares de las Cuentas que, tras la aplicación de los procedimientos de debida diligencia contemplados en el ECR, se determine que tienen una o más Personas que Ejercen el Control que son Personas Reportables, los siguientes datos: la denominación o razón social, domicilio y NIF(s) de dicha Entidad, y el nombre, domicilio, NIF(s), fecha y lugar de nacimiento de cada Persona Reportable.

En el caso de la DCAII, esta obligación queda matizada no obstante, por lo dispuesto en los apartados C, D y E de la Sección 1 del Anexo I. Así, la obligación de suministrar e intercambiar el NIF no será exigida cuando el Estado Miembro pertinente o el Estado de

⁸¹¹ Como reconocen los Comentarios, la obligación de intercambiar estos datos existirá en tanto en cuanto el procedimiento de diligencia debida recogido en el ECR disponga la obligación de reportar los mismos. De esta manera, en aquellos casos en los que el ECR no obligue a la obtención de un dato en concreto respecto de una categoría de Cuentas o respecto de ciertas Personas, la Autoridad competente no estará obligada a su intercambio, Vid., OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 2, para. 1.

⁸¹² Ambas normas establecen de manera idéntica los datos a intercambiar.

residencia no lo expidan. Asimismo, no será exigible el suministro e intercambio del NIF cuando tal dato no se encuentra en los registros de la institución financiera obligada a comunicar información y ni la legislación nacional ni ningún instrumento jurídico de la Unión exigen que dicha institución los recopile. Sin embargo, las instituciones financieras obligadas a comunicar información tratarán, dentro de lo razonable, de obtener el NIF relativo a cuentas preexistentes a más tardar al final del segundo año civil siguiente al año en el que se hayan identificado cuentas preexistentes como cuentas sujetas a comunicación de información.

Esta misma previsión rige respecto de la fecha de nacimiento, no siendo exigible su suministro o intercambio cuando tal dato no se encuentra en los registros de la institución financiera obligada a comunicar información y ni la legislación nacional ni ningún instrumento jurídico de la Unión exigen que dicha institución los recopile. Tampoco será exigible su suministro o intercambio cuando este dato no esté disponible en los datos susceptibles de búsqueda electrónica que mantiene la institución financiera obligada a comunicar información.

Según el subapartado 2 b) MCAA OCDE, y art. 8.3bis b) DCAII, el número de cuenta (o equivalente funcional en ausencia del número de cuenta).

Según el subapartado 2 c) MCAA OCDE y art. 8.3bis c) DCAII, el nombre y el número de identificación (cuando corresponda) de la Institución Financiera Sujeta a Reportar.

Según el subapartado 2 d) MCAA OCDE y art. 8.3 bis d) DCAII, la Administración debe obtener e intercambiar el saldo o valor de la cuenta (incluyendo, en el caso de un Contrato de Seguro con Valor en Efectivo o un Contrato de Anualidades, el Valor en Efectivo o el valor de rescate) vigente al final del año civil correspondiente u otro periodo de reporte apropiado⁸¹³. De haberse cancelado de la cuenta durante el año o periodo en cuestión, la Administración deberá informar de tal cancelación.

En el caso de la normativa FATCA, se prevé el intercambio de estas mismas categorías de datos (el nombre, domicilio y NIF⁸¹⁴ estadounidense de toda Persona estadounidense específica que sea Titular de dicha cuenta⁸¹⁵, número de cuenta, valor o saldo de la cuenta, nombre y número de identificación de la Institución financiera). En este caso, no obstante, y de acuerdo a los artículos 2.4 y 6.4 del modelo IGA 1A, ni EEUU ni el socio FATCA están obligados a obtener el NIF de cuentas preexistentes hasta el año 2017, ejercicio a partir del cual y para aquellos años subsiguientes ambos Estados deben contar con normativa que obligue a las Instituciones financieras a la obtención de dicho

⁸¹³ En este caso, de acuerdo a los Comentarios, si una de las Autoridades Competentes desea obtener la información relativa al saldo o valor promedio de la Cuenta en vez de su valor al cierre, ello deberá hacerse constar expresamente en el Acuerdo. Vid., OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 2, para. 4.

⁸¹⁴ TIN, Tax Identification Number, en inglés en el modelo de Acuerdo IGA 1A FATCA original.

⁸¹⁵ En el caso de Entidades no estadounidenses que tras la aplicación de las normas sobre diligencia debida contenidas en el Anexo I se determine que una o más de las Personas que ejercen el control son Personas estadounidenses específicas, debe remitirse el nombre, domicilio y NIF estadounidense (cuando corresponda) de dicha entidad y de cada una de dichas Personas estadounidenses específicas.

NIF. Hasta entonces, y siempre que sea posible y no se conozca dicho NIF, estas instituciones deben incluir la fecha de nacimiento de aquellas personas físicas que figuren como Titulares de la cuenta.

Respecto de los ingresos generados a Titulares o beneficiarios por las Cuentas financieras comprendidas en el ámbito subjetivo del Estándar –que no sean Cuentas de custodia o de depósito-, los modelos analizados establecen la obligación de intercambiar con el resto de jurisdicciones parte “el importe bruto total pagado o debido al Titular de la Cuenta respecto de dicha cuenta durante el año civil o cualquier otro periodo de reporte apropiado respecto del cual la Institución Financiera Sujeta a Reportar es la obligada o deudora, incluyendo el importe total de cualesquiera pagos por reembolso realizados al Titular de la Cuenta durante el año civil u otro periodo de reporte apropiado”. Esta misma información debe intercambiarse con EEUU, -de acuerdo al Modelo IGA 1A FATCA, desde 2015-, a tenor de lo dispuesto por el art. 2.2 a) (7).

No obstante, los modelos analizados establecen ciertas normas específicas respecto de Cuentas de Depósito y Cuentas de Custodia. Así, los apartados (e) y (f) de la Sección 2 MAAC OCDE, así como los artículos 2.2 a) (5) y (6) del Modelo IGA 1A, y los arts. 8.3bis e) y f) DCAII establecen reglas especiales relativas a la información a intercambiar en relación con los ingresos obtenidos por los Titulares o beneficiarios.

En el caso de Cuentas de Depósito es necesario proceder a la obtención e intercambio del importe bruto total de intereses pagados o debidos en la cuenta durante el año civil u otro periodo de reporte apropiado.

Por su parte, y en relación a las Cuentas de Custodia, los modelos analizados establecen que debe captarse e intercambiarse, en primer lugar, el importe bruto total de intereses, dividendos y cualquier otro ingreso derivado de los activos mantenidos en la cuenta, que en cada caso sean pagados o debidos en la cuenta (o respecto de la cuenta) durante el año civil correspondiente u otro periodo de reporte apropiado.

Además de ello, y en segundo lugar, el apartado 2 e) de la Sección 2 del Modelo obliga a la recopilación e intercambio del importe bruto total de los productos de la venta o reembolso de Activos Financieros pagados o debidos en la cuenta durante el año civil u otro periodo de reporte apropiado respecto de la Institución Financiera Sujeta a Reportar que actúe como un custodio, corredor, agente designado o de otra manera como un representante para un Titular de la Cuenta. Esta información, a tenor de lo dispuesto por el Modelo IGA 1A, debe intercambiarse con EEUU a partir de 2016.

Respecto de todas estas cantidades, el apartado 1 de la Sección 3 del Modelo establece que su calificación y cuantificación, esto es, la naturaleza y el importe de los pagos efectuados, debe realizarse de acuerdo a la normativa interna de la jurisdicción que

envía la información. A este respecto, debe identificarse la moneda en la que se expresan las cantidades reflejadas⁸¹⁶.

La Sección 3 del Modelo, así como el art. 3 del Modelo IGA 1A están dedicadas a la regulación del procedimiento de intercambio automático de la información con relevancia tributaria, así como a la fijación los plazos a los que deben ajustarse las Administraciones de las jurisdicciones parte del Acuerdo.

En este sentido, el apartado 3 de la Sección 3, que recoge los plazos, establece que el intercambio debe comenzar a partir del año acordado por las partes –aunque el mismo sólo será mandatorio una vez la jurisdicción cuente con normativa en vigor que disponga las obligaciones de recopilación de información y reporte-, y en todos los años subsiguientes. El envío de la información debe producirse, de acuerdo a lo dispuesto anteriormente por el apartado 1 de la Sección 2, con una periodicidad anual.

En conexión con este apartado, el apartado 3 de la Sección 3 establece que el intercambio debe tener lugar dentro de los 9 meses siguientes al final del año civil al que la información se refiere. Estos mismos plazos –periodicidad anual, dentro de los primeros 9 meses- son por otra parte los establecidos también por el art. 3.5 Modelo IGA 1A y el art. 8.6 DCAII. No obstante, de acuerdo a los Comentarios al MAAC OCDE estos plazos representan un lapso mínimo, pudiendo los Estados parte acortar los períodos de intercambio⁸¹⁷.

No obstante, en relación con la obligación de intercambiar la información relativa a los importes brutos recogidos en el apartado 2 e) 2º de la Sección 2, esto es, el importe bruto total de los productos de la venta o reembolso de Activos Financieros pagados o debidos en la cuenta, el apartado 4 de la Sección 3 permite establecer una fecha de entrada en vigor posterior. Ello se debe, a la luz de los Comentarios, a la complejidad para reportar estos importes⁸¹⁸.

Pese a fijar los plazos dentro de los cuales debe procederse a intercambiar la información, los modelos analizados no imponen la obligación de utilizar un sistema de intercambio en concreto. Así, de acuerdo al apartado 6 de la Sección 3 MAAC son los Estados parte los que deben, en su caso, acordar el método de transmisión de la información, así como las medidas de seguridad y cifrado que deben adoptarse. Ello responde, según lo reflejado en los Comentarios, al objetivo de no limitar la capacidad de las Autoridades competentes de acordar un método de intercambio⁸¹⁹. No obstante, independientemente del método de intercambio acordado, las Autoridades competentes deben garantizar que el mismo respeta unos estándares de integridad y confidencialidad

⁸¹⁶ En este sentido, vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 1.

⁸¹⁷ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 2.

⁸¹⁸ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 5.

⁸¹⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 10.

adecuados. De esta manera, tales Autoridades deben garantizar que la información no es revelada a terceros no autorizados –confidencialidad-, ni manipulada o alterada de forma no autorizada –integridad-⁸²⁰.

Esta misma indefinición sobre el procedimiento de intercambio automático de información financiera puede predicarse del art. 3.6 a) del Modelo IGA 1A. El mismo establece una obligación de acuerdo a la cual las Autoridades competentes de EEUU y el socio FATCA deben llegar a un acuerdo sobre dicho procedimiento de intercambio. De este modo, la forma concreta de intercambiar información, el modo de tratar y presentar los datos o los formatos de dicha información deben acordarse entre las Administraciones implicadas en el intercambio. Esta previsión debe asimismo conectarse con el art. 6.4 del modelo, redactado como sigue:

“Las Partes se comprometen a trabajar con otros socios, con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y con la Unión Europea, en la adaptación de los términos de este Acuerdo a un modelo común para el intercambio automático de información, trabajo en el que se incluye la elaboración de los estándares sobre comunicación de información y diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras”.

Consecuentemente, si bien el modelo IGA 1A establece disposiciones comunes en cuanto a los datos concretos que deben ser objeto de intercambio, o el plazo en el que dicho intercambio debe producirse, el mismo no establece un mecanismo uniforme de intercambio, dejando la determinación de este extremo al albedrío de las partes. Ello a mi juicio puede menoscabar la eficacia del intercambio, pues la forma de tratar y presentar los datos puede variar de unos Acuerdos a otros, haciendo más difícil el uso de los mismos por cualesquiera otras jurisdicciones para las que podrían resultar de interés. De este modo, aunque el art. 6.4 del modelo IGA 1A fija un compromiso entre jurisdicciones tendente a la consecución de un intercambio más uniforme, dicho compromiso no se plasma en una obligación concreta.

En cuanto al método de intercambio, los Comentarios al MAAC OCDE reconocen que generalmente se han utilizado en el intercambio de información los dispositivos portátiles –disquetes, CD-ROM, etc.-. No obstante, en la actualidad se recomienda la transmisión electrónica que permita un protocolo integrado de extremo a extremo, a través de navegador web o una arquitectura servidor-servidor⁸²¹. Como alternativa puede utilizarse un sistema de correo electrónico seguro, si bien los Comentarios reconocen que ello puede generar más costes de implementación y dificultades en el control del acceso a los datos⁸²².

⁸²⁰ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 9.

⁸²¹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 12.

⁸²² OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 12.

La confidencialidad de los datos intercambiados debe asegurarse, según los Comentarios, a través de un sistema de cifrado. Ello supone que los datos se transforman para hacerlos ininteligibles para quienes no dispongan de la clave de descifrado. Así las cosas, todos los archivos de datos intercambiados deberán cifrarse, así como la vía de transmisión. Esta vía puede también convertirse mediante un método físico seguro con procedimientos de control y auditoría a fin de monitorear el acceso a los archivos y la eventual copia de los mismos⁸²³. Los Comentarios hacen alusión a este respecto al método de cifrado de clave pública, según el cual “la parte remitente cifra el archivo de datos mediante una clave pública, y sólo la parte receptora posee la clave privada segura que permite descifrar los datos”⁸²⁴.

Finalmente, la Sección 4 del MAAC OCDE establece un procedimiento de colaboración entre Administraciones para garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones adoptadas y la aplicación del Estándar. A tenor de lo dispuesto por esta Sección, una Autoridad competente puede notificar a otra la posibilidad de que exista un cumplimiento incorrecto o incompleto de las obligaciones fijadas por el Acuerdo y el ECR. La Autoridad notificada deberá, aplicando su normativa interna, adoptar las medidas oportunas para subsanar, en su caso, cualquier deficiencia en la adopción y aplicación del Estándar⁸²⁵.

Según los Comentarios, la notificación prevista por esta Sección debe identificar de manera clara el error o incumplimiento observados, así como la posible razón de dicho error⁸²⁶. En este caso, la Autoridad competente notificada deberá proporcionar una respuesta en un plazo de 90 días. De no haber podido resolver el error en 90 días, deberá proporcionar cada 90 días una actualización de este error a la Autoridad que notificó. En caso contrario, de no apreciar error o incumplimiento alguno, la Autoridad notificada lo hará saber a la mayor brevedad posible a la Autoridad que notificó⁸²⁷.

Estos mismos Comentarios también afirman que no está previsto en el Modelo el contacto directo entre Autoridades de una jurisdicción y las Instituciones financieras radicadas en otra, con el objeto de notificar estos errores o incumplimientos. No obstante, si ambas jurisdicciones desean permitir este contacto directo pueden hacerlo – siempre que se respeten las disposiciones domésticas en materia de protección de

⁸²³ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 11. En este sentido los Comentarios hacen especial hincapié en la necesidad de contar con un sistema férreo de control de acceso a las claves de cifrado, garantizando el acceso a los datos únicamente a las partes autorizadas. Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 13.

⁸²⁴ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 3, para. 11.

⁸²⁵ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 4, para. 1.

⁸²⁶ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 4, para. 2.

⁸²⁷ Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 4, para. 2.

datos⁸²⁸-introduciendo un párrafo opcional contemplado en los Comentarios, redactado como sigue:

“Una Autoridad Competente podrá enviar una solicitud de información directamente a una Institución Financiera Sujeta a Reportar de la otra jurisdicción cuando tenga razones para creer que se han producido errores administrativos, u otros errores menores, que hayan podido originar un reporte de información inexacto o incompleto. Una Autoridad Competente notificará a la otra Autoridad Competente cuando la primera envíe una solicitud de información a una Institución Financiera Sujeta a Reportar de la otra jurisdicción”⁸²⁹.

A través de esta disposición, el Modelo busca garantizar un correcto funcionamiento del mecanismo de intercambio en sus dos vertientes; tanto en la aplicación de los procedimientos de diligencia debida y suministro de información como en el intercambio de la misma. De este modo, las Autoridades competentes involucradas en el intercambio pueden colaborar en la aplicación de la normativa acordada, con el objetivo de que la implementación y aplicación del Estándar sea satisfactoria.

De igual forma, el Modelo IGA 1A estipula en su art. 5.4 que las partes deben establecer “cuantos requisitos sean necesarios para impedir que las instituciones financieras adopten prácticas tendentes a eludir la comunicación de información que se exige en este Acuerdo”.

En este sentido, el art. 5.2 recoge la obligación de las Administraciones implicadas en el intercambio de aplicar su normativa interna, incluidas las sanciones, para abordar el incumplimiento de las obligaciones previstas en el acuerdo por parte de las Instituciones financieras. En este sentido se prevé la posibilidad de que sea la Autoridad competente de su contraparte la que notifique a esta Administración el incumplimiento significativo, con el objeto de que la misma tome las medidas oportunas. En el caso de Instituciones financieras del socio FATCA, si la aplicación de estas medidas no resuelve el incumplimiento en el plazo de 18 meses, el IRS considerará a la Institución como no participante, debiendo aplicarse a partir de entonces la retención alternativa al intercambio de información que prevé la normativa FATCA.

Esta previsión, sin embargo, no tiene su reflejo en la DCAII. En este sentido, no hay que olvidar el papel de control y seguimiento de la implantación del intercambio de información financiera que la propia Directiva otorga a la Comisión. Es por ello que cualquier funcionamiento anormal o incumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa por parte de los EEMM será fiscalizado por la propia Comisión.

⁸²⁸ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 4, para. 4.

⁸²⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 4, para. 3.

2.3.3 Valoración jurídica de la regulación contenida en las normas relativas al intercambio automático de información entre Administraciones tributarias.

En los últimos años, esta modalidad de intercambio de información automático ha sido señalada por la OCDE, la UE y la doctrina como la más efectiva a la hora de luchar contra el fraude y la evasión fiscales⁸³⁰. En consecuencia, el intercambio automático ha suscitado un notable interés por Estados y Organizaciones Internacionales. Dicho interés se ha traducido en un gran apoyo, por ejemplo por parte del G-8 y el G-20, y un rápido desarrollo de esta forma de intercambio, presente en numerosas normas y modelos⁸³¹.

El mecanismo de intercambio bajo esta modalidad que ha demostrado un mejor ratio coste-efectividad es el intercambio digital, de tal forma que tras la recepción las Autoridades fiscales puedan incluir la información en sus propias bases de datos⁸³². En este sentido, la OCDE ha desarrollado varios formatos destinados a facilitar este intercambio. El primero de ellos es el formato en papel. En segundo lugar, y ya en formato digital existe el *Standard Magnetic Format* (SMF), creado en 1992 y reformulado en 1997 para servir de plataforma a estas formas de intercambio de información. Por último, el formato más moderno es el *Standard Transmission Format* (STF), más avanzado y creado para sustituir al SMF⁸³³. De este modo, la fórmula más utilizada entre los Estados es el intercambio de CD-ROM encriptados con la información previamente acordada⁸³⁴.

Las ventajas que ofrece este mecanismo de intercambio son variadas, y de una importancia nada desdeñable. Es por esta razón que en los últimos años ha centrado la atención de los esfuerzos dedicados a la evolución del intercambio de información a nivel global. Una primera virtud que demuestra esta modalidad es la posibilidad de lograr un cruce de datos mucho más efectivo y actualizado, con mejores resultados si el

⁸³⁰ Por todos, MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio...”, op. cit., p. 196. En este sentido tiene interés destacar los datos señalados por la OCDE en su documento *Automatic Exchange of Information, What is...*, op. cit., p. 20, en el que se citan los casos de Noruega y Dinamarca respecto a la eficacia de este tipo de intercambio. Así, se destaca que en Noruega en 2009 se cruzaron los datos de ciertas declaraciones pertenecientes a contribuyentes noruegos con los recibidos por vía de intercambio automático, descubriéndose que en un 38.7% de los casos investigados existían ingresos no declarados en Noruega en 2009. En Dinamarca, la información recibida a través de este método sirvió ha servido para abrir numerosos procedimientos de inspección, los cuales han resultado en un 40% de casos con ingresos procedentes del extranjero sin declarar.

⁸³¹ Así ha sido incluido en las Directivas 2003/48 y 2011/16, en la Convención de Estrasburgo (COE/OCDE), en los comentarios al art. 26 MCOCDE, en la Convención Nórdica o en el Modelo de la CIAT. También la OCDE le ha prestado atención a través de diversos documentos como por ejemplo: OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information*, dentro del *Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes* (cit.), OCDE Publishing, París, 2006; o el citado *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information, Common Reporting Standard*.

⁸³² SEER, R., GABERT, I., “European and International Tax Cooperation...”, op. cit., p. 95.

⁸³³ OCDE, *Manual on the implementation...*, p. 7. La OCDE ha publicado también un Manual para la utilización de este formato, traducido al español y publicado por el Instituto de Estudios fiscales bajo el título de OCDE, *Manual de Usuario del Formato de Transmisión Estándar de la OCDE, El Formato de Transmisión Estándar de la OCDE para el Intercambio Internacional de Información en Materia Tributaria (STF)*, Traducción a cargo del Instituto de Estudios Fiscales, IEF, Madrid, 2010.

⁸³⁴ OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information...*, p. 3.

mismo se realiza mediante medios digitales⁸³⁵. Ello permite un mejor análisis de riesgos sobre fraude y evasión fiscales, al generar bases de datos más completas y potentes. Esta ventaja es resultado de una de las características que hacen de esta modalidad de intercambio un elemento tan importante para el control fiscal: la facilidad de recopilación y diseminación de la información en el plano internacional⁸³⁶.

Ello es así debido a que la automatización del intercambio de información permite un envío mucho más ágil a un mayor número de Administraciones, reduciendo el tiempo y el coste del suministro de información a otras Autoridades fiscales. Esta diseminación de la información recopilada resulta más sencilla en comparación con otros métodos de intercambio, pues la misma se realiza de forma periódica sin que medie solicitud alguna, lo que ahorra tiempo y evita la necesidad de activar todo un procedimiento *ad hoc*⁸³⁷.

Así, una importante ventaja de esta modalidad es la posibilidad que ofrece a los Estados de construir bases de datos mucho más potentes y completas –una construcción que es mucho más efectiva cuando el intercambio se realiza utilizando medios digitales-⁸³⁸. Gracias al intercambio automático las Administraciones tributarias pueden tener un rápido acceso a la información generada sobre sus obligados tributarios, no sólo dentro de sus fronteras y en el ámbito de sus competencias, sino también en otras jurisdicciones. Además, y debido al carácter rutinario de este intercambio de información, puede conseguirse una mayor y mejor actualización de las bases de datos de las Administraciones, especialmente en relación a la información relativa a los activos y actividades económicas de los obligados tributarios en el extranjero.

La mejora en las bases de datos, más completas y actuales, se traduce, como es evidente, en un mejor desempeño de las tareas de comprobación e investigación que competen a la Administración tributaria. En primer lugar porque permiten realizar un cruce de datos mucho más efectivo, permitiendo un mejor conocimiento de la capacidad económica y de la situación tributaria de los obligados, así como su correcto cumplimiento de la normativa fiscal doméstica –tanto de sus obligaciones materiales como de las formales-.

Además, la construcción de bases de datos más potentes y completas permite un mejor análisis de riesgos sobre fraude y evasión fiscales⁸³⁹. Gracias a la obtención rutinaria de esta información es posible detectar las tendencias de los contribuyentes en la colocación de activos en el extranjero. Ello habilita una mejor adaptación de la actuación de la Administración o incluso de la normativa fiscal a tales tendencias, de modo que pueda responderse lo más rápido posible a cualquier posible riesgo de

⁸³⁵ PARIDA, S. “Automatic Exchange of Information”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, pp. 431-432.

⁸³⁶ OCDE, *Automatic Exchange of Information, What is...*, op. cit., p. 7.

⁸³⁷ PARIDA, S., “Automatic Exchange...”, op. cit., p. 432.

⁸³⁸ PARIDA, S., “Automatic exchange...”, op. cit., pp. 431-432.

⁸³⁹ Como señala PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información ...”, op. cit., p. 37, el intercambio de información automático puede convertirse en un sistema de “alerta temprana” frente al fraude.

evasión o fraude que se presente. En definitiva, a través del intercambio automático se consigue un mejor manejo del tiempo en la gestión tributaria, permitiendo una anticipación de las labores de comprobación e investigación.

Adaptando el símil utilizado por la OCDE para calificar aquellas solicitudes de información genéricas y sin referencia a obligaciones o contribuyentes concretos como “expediciones de pesca”, el intercambio automático de información automática o financiera actuaría como el “sonar” de los barcos de pesca modernos. Esta herramienta es utilizada para descubrir en qué lugar se encuentran los “bancos de peces” –obligados tributarios con activos y actividades transfronterizas- y poder dirigir así la faena de los pescadores –la Administración tributaria- con mayor precisión.

El modelo de gestión tributaria transfronteriza basado en el intercambio de información requiere, así, de la confluencia de las diversas modalidades de intercambio. Así, mientras el intercambio automático permite una comprobación y análisis de riesgos “en masa”, el intercambio previo requerimiento habilita la solicitud de información más exhaustiva en aquellos casos en los que dicho análisis de riesgos detecte un posible incumplimiento, iniciando en su caso un procedimiento de comprobación o investigación.

Este análisis de riesgos no resulta, por otra parte, ajeno a las Administraciones tributarias. Al contrario, gracias a la digitalización de la Administración en numerosos Estados, las Autoridades fiscales han sido capaces de crear grandes bases de datos en el ámbito interno, alimentadas por la creación de obligaciones de información rutinaria sobre los sujetos residentes. Estas bases de datos han sido posteriormente explotadas con el objetivo de detectar las áreas de riesgo más comunes y dirigir la actividad de comprobación o investigación de los agentes de dichas Administraciones.

Con el intercambio automático, las Administraciones consiguen incorporar a sus archivos una nueva fuente de información, obteniendo también ingentes cantidades de datos provenientes del extranjero, e incluyendo en sus bases de datos registros generados más allá de sus fronteras. De esta manera, consiguen completar dichas bases de datos con la información relativa a sus obligados en el extranjero, un terreno hasta ahora vedado. En consecuencia dicho análisis de riesgos no se ve limitado al ámbito doméstico, sino que puede extenderse más allá de su jurisdicción, detectando nuevas áreas de riesgo fiscal que pueden ser contrarrestadas por la actuación de la Administración.

En muchos de los instrumentos que instauran el intercambio de información se hace depender la recopilación de los datos tributarios de la actividad de terceros “colaboradores”. Así, se constituye la obligación de ciertas entidades (agentes financieros, empresas, empleadores...) de ser los encargados de remitir los datos

relativos a ciertas categorías de renta a sus Autoridades fiscales nacionales, quienes posteriormente procederán a su envío a otros Estados⁸⁴⁰.

Ello puede eliminar los problemas que surgen a la hora de conjugar la obligación de aportar a la Administración datos con relevancia tributaria con el derecho a no autoincriminarse. Al ser terceros sujetos en poder de la información señalada los obligados a su aportación a la Administración resulta mucho más complicado –cuando no imposible- invocar la violación de este derecho.

Por último, esta modalidad de intercambio de información tributaria presenta un importante aspecto “psicológico” sobre los contribuyentes. Así, este instrumento podría prevenir un mayor nivel de evasión de la que detecta. El hecho de que las Administraciones de diferentes jurisdicciones intercambien regularmente información disuade a aquellos potenciales evasores o defraudadores con activos y rentas en el exterior. De este modo, su sola institución aumenta el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes⁸⁴¹.

Pese a sus importantes ventajas, esta modalidad de intercambio automático también presenta ciertos inconvenientes. Así, y en primer lugar, la principal deficiencia de esta herramienta es que la misma no resulta eficaz en la misma medida para todas las jurisdicciones. Para poner en funcionamiento un mecanismo automático de intercambio de información tributaria o financiera es necesario que las Administraciones implicadas tengan capacidad, por un lado, de recopilar toda la información necesaria para el mismo, y por otro, de procesar y manejar la información recibida periódicamente⁸⁴². Todo ello requiere de un alto nivel de organización y recursos por parte de las Administraciones involucradas en este intercambio, a la vez que genera una alta dependencia de los medios tecnológicos necesarios para su correcto desarrollo⁸⁴³.

Para ello, en numerosos Estados será necesario realizar modificaciones legales que permitan el intercambio rutinario de información, adaptando el régimen normativo doméstico relativo a la información en poder de la Administración a las nuevas exigencias derivadas del intercambio automático.

Además, a la hora de implantar un sistema de intercambio automático de información tributaria, las Administraciones fiscales deben contar con sistemas de tratamiento y gestión de información avanzados, que permitan el procesamiento de los datos objeto de intercambio, así como una normativa adecuada que permita dicho tratamiento en el marco del intercambio automático. Asimismo, estas Administraciones necesitan tener personal formado y preparado para la gestión y tratamiento de esta información, y para

⁸⁴⁰ OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information...*, p. 3. Uno de los ejemplos de mayor notoriedad respecto de esta “tercerización” de la recopilación de datos fiscales en los últimos años ha sido la aprobación norma norteamericana FATCA.

⁸⁴¹ Australian National Audit Office (ANAO), *The Management and Use of Double Taxation Agreement Information Collected Through Automatic Exchange*, Performance Audit Report, n. 34, 2009-2010, pp. 13, 38 y 50 y ss.

⁸⁴² PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información...”, op. cit., p. 38.

⁸⁴³ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 118.

su posterior utilización a la hora de desarrollar sus tareas de gestión tributaria. Además, el correcto funcionamiento del intercambio de información exige que las Administraciones implicadas dispongan de sistemas de seguridad y garantía de la confidencialidad de la información intercambiada, que prevengan cualquier posible filtración de los datos recibidos y suministrados.

La correcta implementación de esta herramienta requiere, de este modo y en el mejor de los casos, llevar a cabo un proceso de adaptación de los sistemas domésticos de gestión de la información en poder de la Administración tributaria. En otros casos, no obstante, será necesario llevar un profundo proceso de transformación con el objetivo de alinear la estructura organizativa y sistema de gestión de información de la Administración a los requisitos impuestos por el intercambio automático de información tributaria. Este proceso de adaptación o transformación, como es evidente, se traduce en la necesidad de acometer importantes inversiones por parte de las Administraciones fiscales de los Estados implicados.

En términos absolutos, aquellas jurisdicciones cuya Administración cuente con menos medios materiales, así como con unos medios de tratamiento de información menos avanzados deberán afrontar un mayor gasto a la hora de implementar las herramientas necesarias para procesar toda la información objeto de intercambio automático. Asimismo, en términos relativos esta inversión será mucho más importante para aquellas Administraciones que manejen presupuestos limitados, en comparación con aquellas cuya dotación presupuestaria sea más generosa⁸⁴⁴.

Si bien es cierto que esta inversión puede verse rentabilizada con la mejora en la gestión y recaudación derivada de una información más exhaustiva y certera en manos de la Administración tributaria, también lo es que dicha rentabilidad no será igual para todas las jurisdicciones que implementen este estándar. Por norma general los Estados que reciban inversiones verán aumentada su recaudación en menor medida que aquellos que exporten capitales al extranjero, y en consecuencia tengan una mayor necesidad de información del exterior para su correcta gestión tributaria. Consecuentemente, los Estados que exporten inversión tendrán mucho mayor interés en obtener datos desde otras jurisdicciones, mientras que aquellos que la reciban verán menos atractivo este mecanismo de intercambio.

Sirva como ejemplo la estadística contenida en el Informe sobre la implementación de la DCA elaborado por la Comisión Europea, y relativa a los requerimientos de información enviados y solicitados por los Estados Miembros de la UE. De las alrededor de 35.000 solicitudes enviadas y recibidas en el conjunto de la Unión, Francia –un Estado exportador de inversiones– envió el 17,4%, mientras que sólo recibió un 5,9%. Por el contrario, Irlanda, un Estado que exporta poca inversión pero que atrae

⁸⁴⁴ Respecto a las inversiones que deben acometerse para la implementación de este estándar, y su coste diverso en los Estados en vías de desarrollo vid. OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap for developing Country participation*, Final Report to the G20 development Working Group, 5 august 2014, OCDE Publishing, París, 2014, pp. 10 y ss.

gran cantidad de inversiones gracias a un régimen fiscal atractivo, únicamente envió un 0,8% de las solicitudes, mientras que recibió el 3,4% de todos los requerimientos instados en la UE -cuatro veces más de aquellos que envió-⁸⁴⁵.

De este modo, resulta obvio que la implementación resulta mucho más sencilla y beneficiosa para unos Estados –los desarrollados- que para otros –los Estados en vías de desarrollo-. Ello puede tener efectos no deseados en el desarrollo de este nuevo estándar de intercambio automático de información tributaria o financiera.

En primer lugar, esta circunstancia puede generar una implementación del nuevo estándar de intercambio de información “a dos velocidades”. Ciertos Estados –aquellos con mayor desarrollo de sus Administraciones- podrán contar sistemas plenamente operativos e interoperables en poco tiempo, como marcan los exigentes plazos fijados por la OCDE o la Unión Europea. No obstante, otras jurisdicciones –aquellas con Administraciones menos desarrolladas o con menos medios a su disposición- no podrán adaptarse con tal celeridad a estas exigencias, quedando apartadas del nuevo modelo de gestión tributaria transnacional que se pretende⁸⁴⁶.

En segundo lugar, cabe preguntarse qué incentivos pueden tener ciertos Estados a la hora de implementar este sistema de intercambio de información automática y financiera, si frente un elevado coste de adaptación, las expectativas de mejora en la recaudación son reducidas. En este sentido, aquellos Estados con menores recursos a su disposición para ser dedicados a esta tarea no podrán –al menos de un modo óptimo- beneficiarse del intercambio automático.

Estas cuestiones plantean serios obstáculos a la difusión del nuevo estándar de intercambio automático de información tributaria o financiera y su implementación efectiva a nivel global, una circunstancia que puede poner en riesgo la propia eficacia del estándar. En este escenario, la importante inversión adoptada por los Estados a la hora de implementar el nuevo estándar de puede resultar fútil si un importante número de jurisdicciones quedan apartadas del intercambio automático, convirtiéndose en refugios seguros para quienes traten de eludir la acción de la Administración tributaria.

De esta forma para cumplir con garantías las funciones encomendadas al intercambio de información, resulta fundamental la implicación del mayor número de jurisdicciones posible –e idealmente, de todas y cada una de ellas-. Si un elevado número de Estados no llevan a cabo la implementación de este mecanismo –o implementan mecanismos menos exigentes-, es posible que se generen nuevos espacios de opacidad que permitan la ocultación de activos y la elusión de la actuación de las Administraciones fiscales⁸⁴⁷.

⁸⁴⁵ *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., pp. 3-4.

⁸⁴⁶ OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap...*, op. cit. pp., 12 y ss., puso de manifiesto en 2014 que el número de Estados en vías de desarrollo con capacidad para intercambiar información de manera automática era muy reducido –más si cabe en comparación con los Estados desarrollados-.

⁸⁴⁷ FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?”, en *Bulletin for International Taxation*, Volumen 71, No.

Sólo a través de una implicación unánime, se conseguiría reducir –o incluso eliminar– todos los espacios de opacidad posibles.

En este sentido, es necesario recordar que el nuevo Estándar propuesto por la OCDE no cuenta con las potentes herramientas de convicción con las que disponen FATCA o las Directivas europeas. Así, FATCA plantea un intercambio de información cuya única alternativa es la imposición de una retención –o más bien, una penalización– del 30% sobre las rentas de fuente estadounidense de las instituciones financieras. Por su parte, las Directivas cuentan con el apoyo de las instituciones europeas, las cuales tienen a su disposición diferentes mecanismos para garantizar la correcta aplicación del Derecho de la UE –como los procedimientos de infracción que puede incoar la Comisión–.

De esta manera, para resultar efectivo, el Estándar de la OCDE necesita, irremediablemente, convertirse en una opción atractiva para todas las jurisdicciones, independientemente de sus características. En este contexto, y al igual que ocurría en el caso del resto de modalidades de intercambio analizadas –previo requerimiento y espontáneo–, el compromiso de los Estados es fundamental para asegurar un buen funcionamiento de la herramienta.

Consecuentemente, el Foro Global de la OCDE ha tratado, en los últimos años, de concienciar a los Estados en vías de desarrollo de la importancia de implementar esta herramienta de intercambio rutinario. Así, en 2014 el Foro publicó el documento “Automatic Exchange of Information: a roadmap for developing Country participation⁸⁴⁸”, en el que se enumeraban las ventajas de contar con un intercambio automático de información tributaria en estos Estados y se diseñaba una guía para su implementación⁸⁴⁹.

De acuerdo al Foro, esta herramienta permitiría a los Estados en vías de desarrollo reducir la pérdida recaudatoria derivada del fraude y evasión internacionales, asegurando unos recursos necesarios para acometer las inversiones necesarias para continuar con el desarrollo económico y social de estas jurisdicciones⁸⁵⁰. Además de

12, IBFD, Amsterdam, 2017, p. 8. De acuerdo a estos autores, comienza a apreciarse un movimiento de activos hacia jurisdicciones que no han implementado el ECR o bien han adoptado sistemas de intercambio automático menos exhaustivos, como es el caso de EEUU, donde ciertos Estados federales con restricciones a la transparencia fiscal han visto aumentado el flujo de activos recibidos.

⁸⁴⁸ OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap...*, op. cit. Este documento fue actualizado en 2017 por el Informe, OCDE, *The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI*, OCDE Publishing, París, Noviembre 2017, en el que se invitaba a más Estados en vías de desarrollo a implementar el estándar de intercambio automático de información financiera.

⁸⁴⁹ OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap...*, op. cit., pp. 13 y ss., donde se describen los puntos clave para una correcta implementación de esta herramienta de intercambio automático en Estados en vías de desarrollo.

⁸⁵⁰ OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap...*, op. cit., p. 3.

ello, el Foro señala que esta herramienta puede ser de gran utilidad para combatir la corrupción, un problema grave en no pocos Estados en vías de desarrollo⁸⁵¹.

Adicionalmente, según el Foro la adopción del Estándar tiene un efecto disuasorio, evitando incumplimientos futuros y creando una conciencia en los sujetos que les empuja a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias, ante la perspectiva de que sus incumplimientos sean descubiertos como resultado del intercambio transnacional de información. Por último, señala el Foro el efecto reputacional que la adopción de esta medida puede tener, mejorando la imagen de ciertos Estados en vías de desarrollo de cara al exterior a través de su compromiso con la transparencia y el intercambio automático de información tributaria⁸⁵². Todas estas razones pueden motivar, a juicio del Foro, la adhesión de estos Estados al nuevo estándar de intercambio automático, generando un marco común a nivel internacional que garantice el buen funcionamiento de esta herramienta.

Por otra parte es necesario tener en cuenta que la implementación del nuevo estándar de intercambio automático de información tributaria o financiera no comporta un elevado gasto únicamente para las Administraciones tributarias, sino que supone costosas obligaciones para los sujetos obligados al suministro de información a nivel doméstico.

Las Instituciones financieras obligadas a aplicar los procedimientos de diligencia debida deben afrontar, de acuerdo al estándar, la revisión de todos los datos sobre clientes en su poder, y de todos los futuros clientes a los que puedan prestar servicios. El coste de esta revisión depende en gran medida del grado de informatización de sus archivos, y exige una costosa la adaptación de sus sistemas de gestión de la información a las exigencias impuestas por el nuevo estándar.

Ello requiere, por un lado, una reconsideración y reforma de los sistemas de recopilación, almacenamiento y tratamiento de la información de las Instituciones financieras, que deben suministrar los datos requeridos por la Administración de acuerdo a los estándares fijados por ellas. Por otro lado, exige formación específica de los empleados encargados del tratamiento de la información para su suministro a la Administración tributaria.

Además, estas instituciones deben garantizar la consistencia de todas las informaciones suministradas por sus ramas, sucursales o filiales en diversas jurisdicciones. Ello dependerá, en gran medida del nivel de fragmentación o centralización de la información en poder de estas Instituciones, y requerirá procesos específicos para su revisión y, en su caso, corrección de errores.

Por último, la implementación de este estándar puede implicar que las Instituciones revisen los esquemas de seguridad de la información que custodian, y en su caso,

⁸⁵¹ OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap...*, op. cit., p. 3.

⁸⁵² OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap...*, op. cit., p. 9.

adopten medidas adicionales para garantizar la confidencialidad de los datos que deben suministrar a la Administración tributaria, de acuerdo a las exigencias de esta normativa.

Todo ello, como es evidente, requiere de una importante inversión por parte de estas Instituciones, que además debe realizarse sin contraprestación aparente –más allá de la no retención del 30% prevista por FATCA, en su caso- para tales Instituciones, las cuales deben soportar el coste de gestión tributaria generado por el nuevo estándar.

Asimismo, todos aquellos sujetos que posean información con relevancia tributaria para el intercambio automático de información deberán adaptarse a las exigencias de suministro o captación de datos establecidas por su Administración. Como es obvio, esto aumentará su presión fiscal indirecta, elevando los costes de cumplimiento derivados de la necesidad de información de las Autoridades fiscales.

Adicionalmente, para asegurar un correcto funcionamiento del mecanismo de intercambio automático de información financiera, las Administraciones tributarias necesitan controlar que las Instituciones financieras sobre las que pende el deber de suministro cumplen correctamente con las obligaciones presentes en el estándar. Es necesario contar con reglas internas que garanticen dicho cumplimiento, ya sea a través de esquemas de supervisión, la previsión de sanciones aplicables en caso de incumplimiento o bien programas de colaboración con las entidades para la aplicación de esta normativa. En este sentido, el Foro Global de la OCDE sobre intercambio de información tributaria ha venido realizando en los últimos años un proceso de monitorización de implementación del nuevo Estándar de intercambio automático.

Así, los miembros del foro han verificado que los Estados comprometidos con el Estándar han incorporado a su ordenamiento las normas necesarias para la recopilación de la información señalada, así como para el suministro de datos a otras jurisdicciones. En este sentido, el Informe de la OCDE sobre la implementación del Estándar afirmó que 100% de los Estados comprometidos a iniciar los intercambios en 2017 había llevado a cabo las modificaciones necesarias en su ordenamiento⁸⁵³, y el 98% de los intercambios previstos habían sido activados⁸⁵⁴.

Además de ello, esta monitorización ha evaluado la correcta identificación, por parte de las Autoridades de estos Estados, de aquellas Instituciones financieras presentes en su ámbito territorial y de aquellas Cuentas abiertas en las mismas, a los efectos de determinar si las mismas quedan o no sometidas al deber de suministrar información.

Finalmente, el proceso de monitorización desarrollado por el Foro ha comprobado la realización efectiva de intercambios por parte de aquellos Estados que ya han implementado las modificaciones necesarias en su ordenamiento jurídico y Administración. Ha sido objeto de examen el hecho de que las Autoridades de cada Estado estén suministrando información a todas las partes interesadas, analizando para

⁸⁵³ OCDE, *AEOI Implementation Report 2017*, OCDE Publishing, París, 2017, p. 11.

⁸⁵⁴ OCDE, *AEOI Implementation Report 2017*, OCDE Publishing, París, 2017, p. 12.

ello las redes de intercambio creadas. No obstante, la monitorización del intercambio en cuanto a tal –cumplimiento de plazos, utilidad y precisión de la información, eficacia, etc.- se prevé para 2020, una vez los intercambios previstos estén funcionando a pleno rendimiento⁸⁵⁵.

En cuanto a su encaje dentro del catálogo de principios que gobiernan el intercambio internacional de información tributaria, y como se verá más adelante en el siguiente Capítulo, es cierto que esta modalidad no demuestra tener un acomodo pacífico. Es necesario recordar, a este respecto, que este catálogo ha sido diseñado tomando como referencia al intercambio previo requerimiento, por lo que otras modalidades, como es el intercambio automático, pueden encontrar dificultades a la hora de acomodarse a sus exigencias.

Con respecto a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, el intercambio automático de información tiene un claro déficit. El envío obligatorio, acordado previamente, de ciertos datos en determinados momentos supone que la Administración que recibe la información difícilmente podrá determinar si ha agotado todos los recursos a su disposición –en mayor medida respecto de aquellas informaciones completamente desconocidas o sobre las que no se tuviese noticia alguna-. Lo mismo ocurrirá desde la perspectiva del Estado que debe proveer dicha información, quien no tendrá capacidad para analizar las acciones llevadas a cabo por la Administración receptora (en caso de que se hubiese realizado alguna). Como he comentado con anterioridad, éste es un principio con difícil encaje en esta modalidad, pues simplemente está pensado para otro mecanismo de intercambio como es el rogado.

Este problema no tiene lugar en el caso de los principios de reciprocidad y obligatoriedad. De hecho, seguramente sea en esta modalidad de intercambio en la que estos principios tengan un mejor encaje. Ello es así porque los términos del intercambio se acuerdan de forma previa entre las Administraciones, lo que conlleva un análisis de las capacidades y posibilidades de las mismas entre sí. De este modo, toda aquella información prevista en el Acuerdo será obtenible por parte de las partes implicadas, que además podrán hacer uso de la misma sin mayor problema.

En cuanto a su cumplimiento del estándar de relevancia previsible, este método puede resultar problemático, al generar la posibilidad de ser considerado como una gran *fishing expedition* periódica. Ello es así porque se produce un intercambio de información sin referencia explícita a ningún contribuyente, sin un objetivo claro ni una investigación específica en curso. De este modo, se produce el intercambio de una gran cantidad de información sin que se realice, por lo general, un examen detallado de su relevancia tributaria previsible, ni por parte del Estado que la suministra ni por parte del que la recibe. Así, la motivación para dicho intercambio puede quedar en entredicho, pues no se realiza un examen de la necesidad *real* que tiene el Estado receptor de obtener la información que le es suministrada.

⁸⁵⁵ Sobre el procedimiento de monitorización vid. OCDE, *AEOI Implementation Report 2017*, op. cit., pp. 7-8.

En consecuencia, el necesario control sobre la relevancia tributaria previsible que debe realizarse en todo intercambio de información se ve claramente difuminado –cuando no desaparecido- en esta modalidad de intercambio. Es por ello que algunos autores han abogado por introducir ciertas excepciones –v. gr. el intercambio automático- al concepto de *fishing expedition*⁸⁵⁶.

⁸⁵⁶ TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., p. 91.

Conclusiones al Capítulo II. Análisis normativo del intercambio internacional de información tributaria.

1. El intercambio internacional de información tributaria es una herramienta poliédrica, que se manifiesta a través de diferentes tipos y modalidades, cada una de ellas con sus fortalezas y debilidades.
2. El intercambio de información entre Administraciones tributarias amplio demuestra una mejor capacidad de cumplir con las funciones encomendadas a esta herramienta, pues permite el intercambio de un mayor elenco de categorías de datos, y su utilización para la aplicación de los impuestos que conforman el sistema tributario del Estado que recibe la información.
3. Cada una de las modalidades de intercambio articula la transmisión de información de manera diferente, y además, cada uno de los instrumentos dedicados a implementar este intercambio presenta ligeras diferencias a la hora de regular estas modalidades. Por ello, el obligado tributario debe conocer la modalidad de intercambio utilizada, así como la norma que habilita a dicho intercambio, de manera que pueda comprobar el cumplimiento de los requisitos legales que rigen sobre el mismo.
4. El intercambio previo requerimiento constituye la modalidad básica de intercambio internacional de información tributaria. Esta modalidad permite la solicitud de datos concretos sobre obligados específicos, habilitando a la Administración la realización de investigaciones exhaustivas sobre determinadas obligaciones y contribuyentes.
5. El intercambio previo requerimiento requiere la existencia de una sospecha o indicio previo acerca de la presencia de activos en otra jurisdicción. Esta modalidad tiene una naturaleza represiva, pero no preventiva, por lo que su capacidad de garantizar la correcta gestión de las obligaciones tributarias o de combatir la evasión y el fraude transfronterizos, a gran escala, es reducida.
6. El intercambio espontáneo de información tributaria implica la transmisión de datos con relevancia fiscal sin la solicitud previa por parte de otra Autoridad. Así, puede revelar la existencia de activos en otras jurisdicciones sobre las que la Administración del Estado de residencia de un obligado tributario no tenía conocimiento, y desencadenar una investigación al respecto.
7. El intercambio espontáneo tiene un coste muy reducido, pues no exige más que la realización de tareas rutinarias de recopilación de información por parte de la Administración. Sin embargo, es necesario alcanzar un alto grado de confianza entre Administraciones, y una comunicación constante entre ellas para garantizar un correcto funcionamiento de esta modalidad.
8. El intercambio automático de información tributaria o financiera implica la transmisión periódica de ciertas categorías de datos, acordadas previamente entre las Autoridades competentes. Esta modalidad tiene una clara vocación preventiva,

permitiendo la gestión tributaria masiva de obligaciones fiscales de carácter transfronterizo, pues habilita la creación de bases de datos muy potentes.

9. El intercambio automático de información tributaria supone la transmisión rutinaria de determinados datos relativos a ciertas categorías de renta, o informaciones relevantes para la comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los obligados –tales como su residencia o patrimonio-.

10. El intercambio automático de información financiera comprende el envío periódico de ciertos datos relativos a las cuentas que determinados obligados tributarios mantienen en instituciones financieras radicadas en jurisdicciones distintas a la de su residencia. Este mecanismo supone el establecimiento de una obligación de suministro por parte de las instituciones financieras, que se convierten en intermediarios con un papel fundamental.

11. El éxito del intercambio automático de información financiera exige el diseño de un ámbito objetivo y subjetivo acorde a la labor de gestión tributaria que se pretende. La construcción de estos ámbitos se basa en la determinación de las Entidades financieras obligadas al suministro de información, por un lado, y de las Cuentas financieras respecto de las que debe suministrarse la información, por otro, las cuales serán clasificadas atendiendo a la residencia de sus titulares. La identificación de estos elementos se realiza a través de un detallado procedimiento de diligencia debida.

12. El intercambio automático tiene un elevado coste de implementación, tanto para las Administraciones implicadas como para las instituciones financieras obligadas a suministrar la información. Sin embargo, su eficacia no es igual para todas las jurisdicciones involucradas. Ello puede generar desincentivos a la hora de implementar este mecanismo.

13. El estándar de intercambio previo requerimiento ha sido comúnmente denominado como el “viejo estándar” OCDE, por contraposición al “nuevo estándar”, basado en la modalidad de intercambio automática. No obstante, un modelo de gestión tributaria transnacional eficaz, basado en el intercambio de información entre Administraciones, exige la implementación de todas las modalidades analizadas. Las mismas son *complementarias*, y deben ser utilizadas de manera conjunta para asegurar el buen funcionamiento de este modelo de gestión transfronteriza y la correcta aplicación del sistema tributario. Así, las modalidades de intercambio automático o espontáneo permiten realizar un análisis de riesgos que revelen posibles incumplimientos, mientras el intercambio previo requerimiento permite la solicitud de datos ampliados para la comprobación o investigación de tales incumplimientos.

CAPÍTULO III. LOS PRINCIPIOS RECTORES **DEL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE** **INFORMACIÓN TRIBUTARIA.**

Capítulo III. Los principios rectores del intercambio internacional de información tributaria.

Como ha sido apuntado con anterioridad, el intercambio internacional de información tributaria ha venido desarrollándose de manera progresiva desde finales del siglo pasado. Así, la utilización de esta herramienta ha ido aumentando paulatinamente, lo que se ha traducido en una comunicación de datos cada vez mayor entre las diversas Administraciones implicadas. Como resultado de esta experiencia, a lo largo de los últimos años ha ido conformándose todo un catálogo de principios y límites rectores del intercambio de información, dirigidos a orientar la actuación de los sujetos involucrados en el intercambio. Estos principios han sido, además, incorporados gradualmente a las normas y modelos que articulan dicho intercambio, con el objetivo de construir un estándar común aplicable a la hora de utilizar esta herramienta.

Los principios rectores del intercambio de información actúan como una guía, ofreciendo diversas pautas de actuación a las Autoridades implicadas a la hora de recibir y suministrar datos con trascendencia tributaria. Estos principios, por un lado, garantizan la eficacia del intercambio, imponiendo la obligación de suministrar a otras Administraciones ciertos datos cuando los requisitos previstos por la normativa son correctamente acreditados. Por otro lado, estos principios previenen cualquier utilización abusiva del intercambio por parte de las Autoridades o Administraciones que solicitan, suministran o reciben los datos en cuestión. Los mismos se constituyen así como un elemento de protección o de salvaguarda de los sujetos implicados o afectados por el intercambio, ya sean estos las Administraciones que solicitan información, aquellas Administraciones obligadas a su suministro, o bien los obligados tributarios titulares de los datos intercambiados.

De esta manera, algunos de estos principios se constituyen como una salvaguarda de las Administraciones implicadas, previniendo una actuación incorrecta por parte de otras jurisdicciones que pretendan el uso de esta herramienta de manera abusiva o injustificada. Otros, por su parte, se configuran como una garantía para los sujetos afectados por el intercambio, los titulares de la información o los individuos en poder de los datos solicitados que se ven compelidos a su suministro a la Administración.

Estos principios se configuran como un elemento legitimador del intercambio internacional de información tributaria. No hay que olvidar que el intercambio de información tributaria implica la cesión a otras Autoridades del activo más importante para una Administración tributaria, como son los datos con relevancia fiscal en su poder. A través de este intercambio la Administración cedente pierde el control de dicho activo, debiendo confiar en que la Autoridad cesionaria hará un correcto uso de la misma.

Además, dicho intercambio supone, como se verá más adelante, una importante injerencia en los derechos de los sujetos titulares de los datos intercambiados. Estos datos, aportados generalmente de manera voluntaria por los obligados tributarios, son

suministrados a Administraciones extranjeras para la gestión de obligaciones no ya propias del Estado que los ha recopilado, sino de otra jurisdicción. En consecuencia, la legitimidad necesaria para avalar la actuación de la Administración en este sentido requiere de fijación de una serie de principios y límites aplicables al intercambio, orientados a asegurar tanto un uso correcto del mismo, como de los datos intercambiados.

Los principios rectores del intercambio de información tributaria han sido recogidos por todas las normas o modelos normativos dedicados al intercambio de información: los Modelos OCDE -el MCOCDE y el MTIEA-, así como la Convención Multilateral o las normas de la Unión Europea sobre cooperación fiscal. Todas ellas comprenden un catálogo de principios o límites –ya sea en su articulado, o bien en los Comentarios-aplicables al intercambio de información entre Administraciones tributarias. Por su parte, los modelos más recientes, pertenecientes al así llamado “nuevo estándar” – la normativa FATCA, el Estándar Común de Reporte de la OCDE o la DCAII-, únicamente contienen sucintas referencias a algunos de estos principios, mientras que sobre otros no recogen ninguna previsión.

No obstante, hay que recordar que estos instrumentos no son sino un desarrollo de aquellas cláusulas presentes en los tratados o convenios que habilitan al intercambio automático (CDIs, TIEAs, Convención Multilateral...). Consecuentemente, el catálogo de principios rectores del intercambio presente en la norma que desarrollan debe considerarse igualmente aplicable a la actuación de la Administración a la hora de realizar estos intercambios automáticos. Sin embargo, es cierto que estos principios han sido contruidos y desarrollados tomando como referencia la modalidad de intercambio previo requerimiento, debido a que, hasta la fecha, ha tenido un mayor protagonismo, siendo utilizada con mayor asiduidad. Es por esta razón que su aplicación a los nuevos modelos, centrados en el intercambio automático, puede resultar problemática.

Ello responde a la propia naturaleza del intercambio automático de información financiera o tributaria, y las diferencias que éste presenta con la modalidad que preside el viejo estándar de intercambio de información -el intercambio previo requerimiento-. Como se describió en el apartado anterior, el intercambio rogado implica todo un procedimiento de intercambio en el que resulta necesaria una solicitud de información por parte de la Administración de un Estado a otro. Este segundo Estado, debe a su vez examinar el objetivo pretendido con dicha petición, así como la adecuación a tal objetivo de los datos solicitados. Esta modalidad tiene, por tanto, una finalidad represiva, en la que, ante la sospecha de un incumplimiento por parte de un determinado contribuyente, se solicitan una serie de datos a los que la Administración requirente no tiene acceso, pero gracias a los cuáles puede dilucidarse el correcto cumplimiento del ordenamiento tributario.

El intercambio automático, por el contrario, funciona como un sistema de “alerta temprana”. En el mismo existe una determinación previa de la información objeto de intercambio, así como la periodicidad del mismo, sin que exista indicio alguno acerca

del correcto o incorrecto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los afectados por dicho intercambio. Esta modalidad, por tanto, tiene una finalidad preventiva, que permite un cruce de los datos declarados por los obligados tributarios con aquella información consignada en sus declaraciones.

Esta diferente naturaleza y manera de llevar a cabo el intercambio de información tiene una influencia decisiva en la aplicación de los principios propios de esta herramienta. En consecuencia, resulta necesario realizar un análisis de compatibilidad entre estos principios y el intercambio rutinario de información tributaria. Ello permitirá apuntar, en su caso, las matizaciones o apreciaciones necesarias para que los mismos resulten operativos en relación con esta modalidad.

Los postulados que gobiernan el intercambio pueden ser clasificados atendiendo a diversos criterios. En primer lugar, los mismos pueden dividirse en función de las diferentes categorías relativas a su ámbito de aplicación. Así, podrían diferenciarse aquellos límites aplicables en el intercambio de información en sentido estricto, esto es, la solicitud, recopilación y suministro de la información requerida, por un lado, y las reglas relativas a la utilización de dicha información, por otro⁸⁵⁷. Esta clasificación, sin embargo, topa con la dificultad de que ciertos postulados encuentran su ámbito de aplicación tanto en uno como en otro ámbito, pudiendo ser aplicados tanto en el intercambio en sentido estricto como en el uso de los datos intercambiados. En consecuencia esta clasificación no ofrece un criterio diferenciador unívoco, que permita incardinar cada uno de los postulados en una única categoría.

Otro criterio aplicable en este contexto sería la diferenciación de los postulados relativos al intercambio en función de los sujetos a los que vinculan. En este sentido, algunas de estas reglas sentarán obligaciones para el Estado requirente, mientras que otras establecerán un deber para el Estado requerido, o incluso para los ciudadanos – contribuyentes u obligados tributarios- afectados por el intercambio. Sin embargo considero que esta clasificación presenta los mismos problemas que la analizada inmediatamente antes; en numerosas ocasiones estos postulados serán aplicables a más de un sujeto.

En mi opinión la clasificación más útil a efectos de la aplicación práctica del intercambio de información es aquella resultante de distinguir el principio básico de la obligatoriedad del intercambio, por un lado, y el resto de postulados, que actúan como límites a dicha obligatoriedad, por otro. Ello es así porque el establecimiento de un deber por parte de las Administraciones tributarias, cuyo contenido sea el de intercambiar de manera efectiva aquellos datos susceptibles de permitir la aplicación de su ordenamiento tributario, es un requisito ineludible para el funcionamiento eficaz del intercambio de información.

⁸⁵⁷ Esta es la clasificación que propone FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio de información de las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros”, en COLLADO YURRITA, M. A., (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 109.

No obstante, dotar a ese deber de un carácter incondicional puede llegar a generar una situación de indefensión, tanto para los contribuyentes afectados por el intercambio como para las demás Administraciones involucradas en el mismo, frente a la utilización incorrecta o fraudulenta de esta herramienta por parte de las Administraciones tributarias⁸⁵⁸. A la vista de ello resulta necesaria la fijación de una serie de postulados – límites- que actúen como vía de escape en aquellos casos en los que el deber de intercambiar información sea utilizado de un modo que resulte contrario a los valores y principios consagrados en los ordenamientos de los Estados involucrados, o con una finalidad que no se compadezca con las expresamente señaladas por los instrumentos normativos que articulan dicho intercambio.

Consecuentemente, estos límites están compuestos por una serie de reglas que atemperan el principio de obligatoriedad señalado, convirtiendo al intercambio en una obligación condicional, no absoluta. Así, mediante la aplicación de las mismas, la nota de obligatoriedad del intercambio se disipa, convirtiéndose en un deber de carácter discrecional⁸⁵⁹. La obligatoriedad constituiría la regla general del intercambio de información, mientras que los límites constituirían las excepciones a dicha regla general.

Ello no quiere decir sin embargo que, ante la aplicación de uno de estos límites, el Estado requerido se vea obligado a denegar el intercambio. Al contrario, en presencia de cualquiera de tales límites, la Administración requerida puede escoger dentro del ejercicio de su discrecionalidad entre suministrar o no la información solicitada. La consecuencia de este hecho es que dichos límites no constituyen una garantía para los contribuyentes afectados por un intercambio, pues su aplicación es totalmente discrecional. En este sentido, la transgresión de cualquiera de estas reglas por parte de la Autoridad requirente o requerida no puede alegarse por el contribuyente como una exclusión de la validez del intercambio. De este modo, el Estado requerido tiene la capacidad de denegar el intercambio de información cuando considere que pueden transgredirse tales límites. No obstante, la no materialización del intercambio no es la única consecuencia de la aplicación de estas restricciones.

Los límites señalados también pueden operar una vez realizado el intercambio, restringiendo el círculo de personas con acceso a la información intercambiada o bien los posibles usos de la misma. De este modo, las limitaciones previstas para el intercambio de información podrían ser vistas como una cierta protección para los contribuyentes afectados⁸⁶⁰.

Finalmente, estos límites, si bien cumplen una importante función como es la de evitar un uso incorrecto del intercambio de información, también pueden afectar de manera negativa a la eficacia del intercambio de información y a la consecución de las finalidades señaladas en el primer capítulo de este trabajo. Es por ello que la mayoría de

⁸⁵⁸ Vid. PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio...”, op. cit., p. 203.

⁸⁵⁹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 13.

⁸⁶⁰ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, pp. 82-83.

instrumentos, así como numerosos autores, abogan por una interpretación y aplicación *flexible* de estos límites⁸⁶¹. Así, ante la posibilidad de aplicar cualquiera de ellos, la Administración requerida debe realizar una ponderación –aplicando el principio de proporcionalidad antes descrito– en aras de garantizar la mayor eficacia posible al intercambio de información⁸⁶². En estos casos, por tanto, se debe proceder a la aplicación a través de una interpretación restrictiva de los límites al intercambio, teniendo siempre en mente la vocación de eficacia del mismo y situando la menor cantidad de obstáculos posibles a su realización.

1. La obligatoriedad del intercambio.

El principio básico del intercambio internacional de información tributaria es su obligatoriedad; esto es, la exigencia que tienen las Autoridades de un Estado de suministrar la información requerida por las Autoridades de otro Estado, en base a una norma que reconozca el intercambio. Así lo establece de forma inequívoca el Manual de la OCDE sobre intercambio de información, cuando dicta: “*It is important to stress that the exchange of information is mandatory*”⁸⁶³, lo que puede traducirse como “Es importante subrayar que el intercambio de información es imperativo”⁸⁶⁴.

De este modo, la celebración de un Acuerdo de intercambio de información, ya sea a través de cualquiera de los instrumentos descritos en el apartado anterior, genera un compromiso coactivo de responder a las solicitudes de información tributaria efectuadas por las demás partes de dicho acuerdo.

La forma más común de establecer la obligación de intercambiar información es la celebración de un Tratado, Convenio, o Acuerdo internacional. Ello es así porque de manera tradicional, la forma de establecer obligaciones para los sujetos de Derecho Internacional –los Estados–, corresponde con la firma de Tratados, vinculantes para todos los firmantes y sujetos a normas de Derecho Internacional⁸⁶⁵.

Ya sea a través de un instrumento bilateral o multilateral, el intercambio de información se ha conformado a través de compromisos convencionales, capaces de generar

⁸⁶¹ Prácticamente todos los instrumentos analizados abogan por esta flexibilidad en la interpretación y aplicación de los límites, Vid. CMCOE (2017), art. 26, para. 19.8, CMTIEA (2015), para. 57, *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 209 o OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, op. cit., p. 19. Entre la doctrina se han posicionado en favor de esta postura PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio...”, op. cit., p. 203 y “Desafíos del intercambio...”, op. cit., p. 31; o HERNANDO RIVERA, M. E., “El futuro de la cooperación...”, op. cit. p. 115. Otros autores como FERNANDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio...”, op. cit., p. 128, defienden la necesidad de interpretar de manera flexible estos postulados en relación a ciertos límites, como el relativo a los secretos legalmente reconocidos. La misma opinión expone SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación...”, op. cit., p. 169, respecto del principio de autonomía procedimental.

⁸⁶² TRAVERSA, E., y CANNAS, F., “Exchange of Information”, op. cit., p. 159.

⁸⁶³ Vid. OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 12.

⁸⁶⁴ La traducción es mía.

⁸⁶⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op., cit., p. 52.

obligaciones entre Estados⁸⁶⁶. Junto a estos compromisos, también ciertas organizaciones supranacionales con capacidad legislativa han sancionado normas que reconocen la obligatoriedad del intercambio. Me refiero aquí a la Unión Europea y sus normas en materia de cooperación fiscal, descritas en el apartado anterior, las cuales también reconocen esta institución como obligatoria.

El establecimiento de estas obligaciones por vía convencional tiene además otra justificación. Muchos Estados han reconocido en sus ordenamientos el secreto tributario: unas reglas más o menos estrictas de confidencialidad que operan sobre la información fiscal en poder de su Administración⁸⁶⁷. En este contexto, el establecimiento de una obligación internacional puede tener el efecto jurídico de negar la aplicación de este secreto en los casos de intercambio, permitiendo el flujo de información⁸⁶⁸.

La obligatoriedad del intercambio de información no se extiende únicamente al deber de intercambiar aquella información en poder de las Autoridades fiscales de un Estado. Al contrario, la misma se extiende a la obligación que tienen dichas Autoridades de llevar a cabo las acciones necesarias para obtener la información requerida, e incluso de enviarla atendiendo a las especificaciones formales del Estado requirente⁸⁶⁹.

De este modo, las obligaciones aparejadas al intercambio de información no se agotan con el mero envío de la misma, sino que se proyectan además sobre las acciones encaminadas a la obtención de la información. En consecuencia, todos los instrumentos dedicados al reconocimiento del intercambio de información internacional entre Estados contienen en su articulado expresiones que refuerzan el carácter vinculante de dicho intercambio.

En primer lugar, es indudable que el art. 26.1 MCOCDE establece una obligación de intercambio de información. El término “*intercambiarán*”⁸⁷⁰ utilizado en el apartado primero de este artículo deja poco espacio a la duda sobre su incondicionalidad⁸⁷¹. De esta manera, el objeto principal del artículo 26.1 MCOCDE consiste en establecer un deber de colaboración entre Administraciones tributarias, de carácter vinculante, y con una coactividad mayor que la de una simple recomendación⁸⁷².

La misma previsión puede encontrarse en el artículo 1 MTIEA, que establece que los Estados contratantes “*se prestarán asistencia mediante el intercambio de la información*”⁸⁷³, dejando claro que ésta es una obligación incondicional. Esta toma de

⁸⁶⁶ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 70.

⁸⁶⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., pp. 35-38.

⁸⁶⁸ VOGEL, K., *Doppelbesteuerungsabkommen*, op. cit., p. 1983, citado por SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 79.

⁸⁶⁹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 12.

⁸⁷⁰ “*Shall Exchange*” en su versión en inglés. MCOCDE art. 26.1 (2017).

⁸⁷¹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 12.

⁸⁷² Vid. PATÓN GARCÍA, G., “Desafíos del intercambio internacional de información tributaria...”, op. cit., pp. 25-27.

⁸⁷³ “*Shall provide assistance through exchange of information*”, en inglés en el original. OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 1.

posición se repite en el artículo 5, que regula el intercambio de información previo requerimiento, y dicta que “*la autoridad competente de la Parte requerida proporcionará, previo requerimiento, información para los fines previstos en el artículo 1*”⁸⁷⁴. Además, esta obligación no se extiende únicamente al intercambio de información que la Administración requerida tenga en su poder, sino que se proyecta sobre las acciones encaminadas a su obtención, obligando al Estado requerido a usar sus propias competencias de investigación y recopilación de información en caso de que la misma pueda ser obtenida en su jurisdicción⁸⁷⁵.

En tercer lugar, la obligatoriedad del intercambio de información establecido por la Convención Multilateral se consagra en el artículo 4, el cual contiene en su primer apartado una disposición general aplicable a todas las modalidades de intercambio reconocidas por la Convención. Dicho precepto establece que “*Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta sección (...)*”. Este artículo, según disponen los Comentarios al mismo, encarna la obligación general de todos los firmantes de la Convención de intercambiar información al objeto de facilitar la aplicación de sus ordenamientos tributarios.

Además, el mismo debe ponerse en conexión con el art. 1 de la Convención Multilateral, que según los propios Comentarios sanciona el carácter vinculante de dicha obligación⁸⁷⁶. Este artículo 1 dispone en su apartado primero “*que las Partes se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales*”, ya sea en las formas de “*(a) intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultaneas y participación en auditorías en el extranjero; (b) asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y (c) la notificación o traslado de documentos*”. De este modo el art. 1, en conexión con el art.4.1 de la Convención Multilateral, postulan de manera inequívoca el deber de intercambiar información de los Estados parte de la Convención.

Finalmente, por lo que respecta a la DCA, la obligatoriedad del intercambio se encuentra presente en los considerandos, que establecen que “*Los Estados miembros deben intercambiarse información (...)*”⁸⁷⁷. No obstante, esta obligación viene asimismo subrayada a lo largo del articulado de la Directiva, y en relación con cada una de las modalidades de intercambio reconocidas por ésta, cuyas disposiciones se formulan en tono imperativo.

Respecto al intercambio rogado o previo requerimiento, se establece en primer lugar en los considerandos que “*Los Estados miembros deben intercambiarse información relativa a casos particulares (...)*”⁸⁷⁸. Además, el art. 5 DCA, dedicado a esta

⁸⁷⁴ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 5.1.

⁸⁷⁵ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 5.2. Vid., en este sentido, PANKIV, M., “Tax Information Exchange Agreements...”, op. cit., p. 162.

⁸⁷⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 49.

⁸⁷⁷ Directiva 2011/16/ue, Considerando 9.

⁸⁷⁸ Directiva 2011/16/ue, Considerando 9.

modalidad de intercambio previo requerimiento, dispone que los Estados “comunicarán” la información requerida, expresión que no deja duda acerca de su obligación de hacerlo.

El caso del intercambio espontáneo es similar al de la modalidad previo requerimiento; el art. 9 de la DCA establece que “la autoridad competente de cada Estado miembro deberá comunicar (...)”⁸⁷⁹. A este respecto, el TJUE declaró en el caso *W.N. contra Staatssecretaris van Financiën* que el precepto de la antigua Directiva 77/799 dedicado al intercambio espontáneo de información, a la sazón el art. 9, resultaba una norma imperativa siempre que pudiese presumirse que era posible la existencia una reducción o una exención anormales de impuestos en este otro Estado miembro. De este modo, en aquellos casos en los que tales condiciones estuviesen presentes era obligatorio remitir la información relevante al Estado donde dicha reducción o exención anormal se estuviese produciendo⁸⁸⁰.

No obstante, la regulación el caso del intercambio espontáneo de información en la DCA presenta ligeras diferencias con la antigua Directiva de 1977; esta obligación se configura de manera absoluta respecto de aquellos supuestos reflejados en la lista del art. 9, que dan lugar a un deber de enviar la información al Estado que presumiblemente puede tener un interés en la misma. Sin embargo, respecto de aquellos supuestos no contenidos en la lista, pero en los que la información tributaria podría resultar interesante para cualquiera de los socios de la Unión, la Directiva parece establecer un intercambio potestativo, basado en el concepto de utilidad de la información susceptible de intercambio⁸⁸¹.

El deber de intercambiar información de naturaleza fiscal impuesto a los Estados por estas previsiones, viene además reforzado por la supresión del requisito del interés nacional de la Administración requerida en la información solicitada. Esta supresión tiene el objetivo de evitar que, alegando que la información que debe intercambiarse carece de relevancia para la aplicación de su ordenamiento doméstico, una Administración se niegue a recopilar e intercambiar los datos solicitados por otra⁸⁸².

En la reforma del MCOCDE de 2005, el art. 26 fue modificado de manera que pudiese dar respuesta a esta cuestión, procediéndose a la inclusión de un nuevo apartado —el art. 26.4—, redactado del siguiente modo:

⁸⁷⁹ Directiva 2011/16/ue, art. 9.1.

⁸⁸⁰ STJUE C-420/98, Caso *W.N. contra Staatssecretaris van Financiën*, de 13 de abril de 2000, párrafos 13-14. Vid., a este respecto, MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación Administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: La nueva Directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 248.

⁸⁸¹ HERNANDO RIVERA, M. E., “El futuro de la cooperación fiscal europea...”, op. cit., p. 107.

⁸⁸² La supresión del interés doméstico en la información y el deber de utilizar todas las medidas disponibles en el ordenamiento doméstico son consideradas como un refuerzo de la obligación de intercambiar información por CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ed. CISS, Madrid, 2010, p. 677 o PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio de información...”, op. cit., p. 206.

“Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma”.

El MTIEA por su parte recoge la misma regla que el art. 26.4 MCOCDE en su art. 5.2, que establece que una parte debe recabar la información solicitada *“con el fin de proporcionar a la Parte requirente la información solicitada, con independencia de que la Parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios”.*

El art. 26.4, así como el art. 5.2 MTIEA fijan el deber de intercambiar información fiscal, aun cuando el Estado requerido no necesite tal información para la aplicación de su normativa interna o incluso cuando carezca de interés alguno en dicha información. Así, el elemento clave a la hora de generar la obligación de obtener e intercambiar información tributaria es la correcta acreditación por parte del Estado requirente de la previsible utilidad que dicha información puede tener en la aplicación de su normativa tributaria doméstica. Ambos artículos imponen de este modo una obligación de colaborar con otros Estados en la aplicación de su ordenamiento interno –mediante la cesión de datos tributarios-, independientemente de la relevancia que la información intercambiada pueda tener para el sujeto que presta dicha colaboración.

En determinados supuestos, esta previsión puede entrar en conflicto con la normativa interna de un Estado, en concreto con aquellos ordenamientos en los que únicamente se permita llevar a cabo acciones de obtención de información en el marco de un procedimiento de comprobación. En estos casos, la obligación fijada por el art. 26.1 MCOCDE podría verse comprometida en ausencia de un interés doméstico en la información que justificase la apertura de dicho procedimiento. En otras palabras, al no existir un interés doméstico en la información a recabar, la necesaria apertura de un procedimiento para recabar dicha información carecería de motivación, y el Estado requerido se vería impedido para captar tal información.

A la vista de este problema, los Estados contratantes pueden considerar conveniente establecer una obligación por la cual sus contrapartes se aseguren de disponer del arsenal normativo necesario para la obtención de la información requerida, sin más impedimentos que los establecidos en el propio instrumento internacional de intercambio de información. En este sentido, los Comentarios al art. 26 MCOCDE proponen una redacción alternativa que fije este deber de manera inequívoca. De acuerdo a esta redacción alternativa, para garantizar la eficacia del intercambio establecido en el art.26.1, cada Estado contratante debe tomar todas las medidas necesarias, incluyendo el establecimiento de legislación, normativa o acuerdos administrativos que aseguren que sus Autoridades competentes cuentan con los

suficientes poderes de obtención de información para proceder a su intercambio, aun y cuando dicha información no sea necesaria para la aplicación de su propio ordenamiento interno⁸⁸³.

La misma previsión respecto de la supresión del interés doméstico fue introducida en la Convención Multilateral con ocasión de la aprobación del Protocolo Adicional en 2010, que añadió el apartado 3º al art. 21 de dicha Convención, quedando redactado como sigue:

“Si la información es solicitada por el Estado requirente de conformidad con esta Convención, el Estado requerido utilizará sus medidas para recabar la información solicitada, aun si el Estado requerido no necesita dicha información para sus propios fines fiscales. Dicha obligación estará sujeta a las limitaciones contenidas en esta Convención, pero en ningún caso dichas limitaciones, incluyendo específicamente las de los párrafos 1 y 2, deberán ser interpretadas en el sentido de permitir al Estado requerido negarse a proporcionar la información, únicamente porque no tiene un interés interno en dicha información”.

Esta redacción, muy similar a la contenida en el art. 26.4 MCOCDE, reflejaba lo que ya era práctica común entre los Estados a la hora de intercambiar información tributaria, esto es, la obtención y cesión de la misma también en aquellos casos en los que la Administración requerida carecía de interés en los datos solicitados⁸⁸⁴. Ello supone una restricción en la discrecionalidad del Estado requerido a la hora de atender la solicitud de otros Estados, reforzando la cooperación establecida por la Convención Multilateral y garantizando un mayor nivel de eficacia del intercambio⁸⁸⁵.

Finalmente, la DCA contiene una cláusula similar, reflejada en su art. 18⁸⁸⁶, el cual bajo la rúbrica “obligaciones” dispone la supresión del interés nacional como requisito para proceder al intercambio de información. Dicho artículo queda redactado del siguiente modo:

“en caso de que un Estado miembro solicite información de conformidad con la presente Directiva, el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aún cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales. Tal obligación se entenderá sin perjuicio de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17, que en ningún caso podrán interpretarse en el sentido que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esta no reviste interés nacional”.

⁸⁸³ MCOCDE (2017), art. 26, para. 19.9.

⁸⁸⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 207. Vid. SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens...”, op. cit., p. 66.

⁸⁸⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., “La multilateralización de la cooperación administrativa...”, op. cit., p. 34.

⁸⁸⁶ Así lo considera CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea...”, op. cit., p. 70.

Esta previsión, al igual que las analizadas anteriormente establece el mandato claro de aplicación de la normativa doméstica para obtener la información solicitada, independientemente de la previsible utilidad que la misma pueda tener para el Estado requerido⁸⁸⁷.

En el caso del intercambio automático de información tributaria, las normas dedicadas a su reconocimiento fijan sin ambages la obligación de recopilar y comunicar los datos señalados. Ello puede implicar, como se desarrolló en el Capítulo anterior, la participación de intermediarios –como las Entidades Financieras en poder de los datos señalados por la normativa-.

La DCA⁸⁸⁸ regula esta modalidad bajo la rúbrica “obligatoriedad del intercambio automático de información”. Esta toma de posición explícita viene acompañada de un reconocimiento directo de su obligación “incondicional” en los considerandos⁸⁸⁹, así como de la fórmula “*la Autoridad competente de cada Estado Miembro comunicará, mediante intercambio automático...*” reflejada en el art. 8.1 DCA, que fija, sin lugar a duda, la obligación de cada Estado de realizar dicho intercambio.

Asimismo, el art. 8.3bis, introducido por la Directiva 2014/107/ue (DCAII), propugna, en primer lugar, el deber de los Estados Miembros de la UE de adoptar las medidas necesarias para la obtención de la información en poder de las Instituciones financieras señaladas por la propia norma. Así, el primer párrafo de este artículo queda redactado como sigue:

“Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que sus «instituciones financieras obligadas a comunicar información » apliquen las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en los anexos I y II y para garantizar la aplicación efectiva de dichas normas y su cumplimiento de conformidad con la sección IX del anexo I”.

Por otro lado, este mismo artículo fija la obligación de cada Estado Miembro de comunicar al resto de socios comunitarios, a los que se extiende el ámbito de aplicación de la Directiva los datos señalados por la propia norma (el art. 8.3bis):

“En virtud de las normas de comunicación de información y diligencia debida aplicables incluidas en los anexos I y II, la autoridad competente de cada Estado miembro comunicará a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro, mediante intercambio automático y en el plazo establecido en el apartado 6, letra b) (...)”

⁸⁸⁷ En este sentido MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 24; y HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 98.

⁸⁸⁸ Directiva 2011/16/ue, Capítulo II, Sección II. El término “obligatorio” añadido al intercambio automático de información es una novedad en la DCA respecto a la Directiva 77/799, la cual no realizaba ese añadido a esta modalidad. Vid., al respecto MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 12.

⁸⁸⁹ Directiva 2011/16/ue, Considerando 10.

El Consejo parece haber tomado consideración de la importancia de esta modalidad para garantizar la correcta gestión de las obligaciones tributarias en un contexto transnacional, así como en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En consecuencia, ha tratado de darle un papel protagonista mediante el reconocimiento de un *plus* de obligatoriedad basado en la repetición de su carácter vinculante. Sin embargo, debe entenderse que dicha repetición no supone que el intercambio automático a la luz de la DCA sea “más obligatorio” que el resto de modalidades, presentando una fuerza vinculante sobre los Estados Miembros igual al resto de modalidades reconocidas.

El art. 2.1 del Modelo IGA 1A establece asimismo una obligación inequívoca de intercambiar información, que alcanza, además, a la recopilación de los datos fijados por el propio Modelo, formulada en los siguientes términos:

“Con sujeción a lo dispuesto en el artículo 3, cada Parte obtendrá la información que se especifica en el apartado 2 de este artículo respecto de todas las Cuentas sujetas a comunicación de información, e intercambiará anualmente dicha información con la otra Parte, de forma automática, según lo dispuesto en el artículo (...) ⁸⁹⁰ del Convenio”.

Finalmente, el Modelo de Acuerdo de la OCDE recoge la obligación de intercambiar aquella información señalada por el propio Modelo en su Sección 2, apartado 1, con la siguiente redacción:

“En virtud de lo dispuesto por el Artículo (...) del (Convenio)/(Instrumento) y con sujeción a las normas aplicables en materia de reporte y diligencia debida contempladas en el ECR, cada Autoridad Competente intercambiará anualmente y de forma automática con la otra Autoridad Competente la información obtenida con arreglo a dichas normas y especificada en el apartado 2”.

A mi juicio, la obligatoriedad del intercambio automático de información tributaria o financiera puede resultar garantizada en mayor medida, debido a su propia naturaleza. De esta manera, existen varios factores que permiten garantizar de manera más eficaz el cumplimiento de la obligación de intercambiar los datos fijados.

En primer lugar, el establecimiento de un intercambio automático supone la fijación de unos plazos en los que debe producirse de manera rutinaria el envío de los datos señalados. Como se comentó anteriormente, uno de los principales déficits a los que podía enfrentarse el intercambio previo requerimiento era la excesiva dilación en el tiempo a la hora de responder a los requerimientos de información, de modo que al

⁸⁹⁰ El artículo en cuestión vendrá determinado por el instrumento de intercambio que habilita al intercambio. En el caso del Acuerdo de Intercambio de Información entre España y Estados Unidos, este instrumento es el CDI España-EEUU, y el artículo sobre el que se constituye dicho acuerdo es el 27. Vid., en este sentido el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, (BOE de 1 de julio de 2014).

momento de recibir la información esta podía incluso resultar inservible. Por ello los instrumentos analizados recogían ciertos plazos –algunos de ellos meras recomendaciones, otros con vocación vinculante- en el marco de los cuales debe completarse el intercambio de información solicitado.

El intercambio automático demuestra una mejor respuesta a este déficit, en tanto en cuanto fija una fecha de envío periódico de información, en la cual la Administración obligada al suministro de datos debe proceder a la preparación y envío de los datos previamente fijados. Ello permite evitar problemas en cuanto a los cómputos de plazos, o cualquier posible controversia entre Administraciones en relación al tiempo necesario para la obtención, preparación y envío de la información. Además, la fijación previa de una fecha de envío periódico posibilita una mejor planificación a la hora de recopilar y preparar la información para su envío. De este modo, las Administraciones pueden prever con mayor facilidad las necesidades futuras relativas al intercambio, y adoptar las medidas adecuadas para asegurar que la información está disponible y el intercambio efectivamente se produce.

Siguiendo esta argumentación, también la fijación previa de las categorías de datos que cada Administración está obligada a recopilar y suministrar supone una garantía del cumplimiento de la obligación de intercambiar información. En el intercambio previo requerimiento, a menudo podían surgir controversias acerca de la utilidad de la información solicitada, y su adecuación al fin perseguido. Ello podía derivar en la negativa de una Administración a suministrar datos concretos solicitados por otra Autoridad. Asimismo, la Autoridad requerida podía realizar el envío de algunos de los datos solicitados, pero no de todos ellos, cumpliendo únicamente en parte con el requerimiento efectuado por su contraparte.

Como es evidente, estas posibilidades suponían una amenaza constante a la efectividad del intercambio como instrumento al servicio del cumplimiento de las funciones encomendadas. El margen de discrecionalidad concedido a las Autoridades competentes en materia de intercambio podía, de este modo, comprometer la eficacia de esta herramienta, privando a las Administraciones de ciertos datos. En el caso del intercambio automático, este margen de discrecionalidad se ve enormemente reducido, gracias a la determinación previa e inequívoca de las categorías de datos que deben ser objeto de intercambio. De esta manera, los instrumentos analizados en relación al intercambio automático de información tributaria o financiera fijan una serie de categorías de datos que obligatoriamente deben ser objeto de intercambio, indicando a las Autoridades sobre qué datos tienen un mandato ineludible de obtención e intercambio⁸⁹¹.

⁸⁹¹ Todos los instrumentos analizados dedican una sección o artículo a la fijación de las categorías concretas de datos que deben ser objeto de intercambio. Así, la DCA establece en su art. 8.1 qué información con relevancia tributaria debe ser objeto de intercambio automático, y en su art. 8.3bis qué información financiera debe ser objeto de intercambio. Por su parte, el Modelo de Acuerdo de la OCDE enumera estas categorías en su Sección 2, Apartado 2; mientras que el Modelo IGA 1A lo hace en el art. 2.2.

Esta fijación previa y explícita de los datos que deben ser suministrados por las Autoridades competentes supone, por tanto, un considerable refuerzo de la obligatoriedad del intercambio de información como herramienta al servicio de la gestión fiscal. No obstante, en mi opinión, ello también puede suponer una cierta garantía a favor de los obligados tributarios afectados por el intercambio. De esta forma, la determinación previa de la información objeto de intercambio permite que los administrados conozcan de antemano qué datos de los que son titulares van a ser enviados a otras Autoridades competentes.

Al mismo tiempo, ello debe prevenir el suministro de cualquier información que vaya más allá de lo estrictamente necesario, esto es, de lo estrictamente fijado por el instrumento que establezca el intercambio automático. De esta manera, en mi opinión, cualquier suministro de datos fuera de los reflejados en dicho instrumento debe considerarse inválido, y no podrá ser utilizado en ningún procedimiento, tributario ni de cualquier otra naturaleza, frente al obligado.

Ello supone una importante diferencia respecto al intercambio previo requerimiento, en el que, en principio y siempre que el estándar de relevancia previsible fuese debidamente cumplido, ninguna cautela impedía que cualquier dato intercambiado – incluso cuando no hubiese sido expresamente solicitado por la Autoridad requirente– fuese utilizado en los procedimientos domésticos seguidos frente al obligado tributario. En consecuencia, la fijación expresa de la información a intercambiar de manera rutinaria puede convertirse en un “puerto seguro” en relación a los datos a utilizar a la hora de fijar la obligación tributaria o la responsabilidad de un concreto obligado en el ámbito doméstico.

En definitiva, esta delimitación tasada de las categorías de datos a suministrar en el intercambio automático opera de manera que garantiza un mejor cumplimiento del principio de obligatoriedad de dicho intercambio. Al mismo tiempo, ello lleva aparejado un mayor nivel de seguridad jurídica a todos los sujetos implicados en el intercambio.

No obstante, pese a que este intercambio automático demuestre una mejor capacidad de ser ejecutado correctamente, no hay que olvidar que toda la información detallada por los instrumentos que establecen este intercambio ha de ser previamente recopilada en el plano interno. De este modo, el cumplimiento de la obligación de suministrar tales datos viene determinado por la capacidad de las Administraciones involucradas de captar los datos señalados por la normativa sobre intercambio automático. Como ha sido objeto de análisis en este mismo apartado, tales datos deben obtenerse en el ámbito doméstico, generalmente a través de intermediarios –como las Instituciones financieras radicadas en cada Estado– entre el obligado tributario y la Administración.

En consecuencia, las Autoridades fiscales de los Estados implicados deben contar con normas internas que les permitan cumplir y hacer cumplir las obligaciones de intercambio automático de información. La obtención de los datos señalados vendrá determinada por otro de los postulados propios del Estándar relativo al intercambio de información tributaria, como es el principio de autonomía procedimental. Como se verá

más adelante en este Capítulo, dicho principio condiciona la obtención de la información solicitada, debiéndose aplicar para este fin la normativa interna del Estado requerido. De esta manera, la obtención de los datos señalados por los instrumentos de intercambio automático analizados con anterioridad debe realizarse de conformidad con el ordenamiento interno de cada uno de los Estados.

Ello exige, en primer lugar, que cada Estado se asegure de que puede requerir y obtener de las Instituciones financieras la información fijada por los instrumentos en vigor en materia de intercambio automático. Así dichos Estados deben garantizar que no existe ningún impedimento legal o constitucional para la obtención de tal información.

En segundo lugar, los Estados deben dotarse de reglas que garanticen la puesta a disposición por parte de las Instituciones financieras de los datos comprendidos en la normativa en materia de intercambio. El mecanismo más efectivo a este respecto es el establecimiento de un deber de suministro periódico por parte de las Instituciones financieras en poder de los datos que deben ser objeto de intercambio. Sirva como ejemplo a este respecto la norma comprendida en el art. 37 bis del RGAT⁸⁹², y de acuerdo a la cual “las instituciones financieras vendrán obligadas a presentar una declaración informativa sobre cuentas financieras abiertas en aquellas cuando concurren las circunstancias especificadas en la normativa sobre asistencia mutua que, en cada caso, resulte de aplicación”.

No obstante, en mi opinión para garantizar la disponibilidad de los datos objeto de intercambio para la Administración tributaria, esta previsión normativa debe venir acompañada de disposiciones que aseguren el cumplimiento por parte de las Instituciones financieras. A este respecto, los Estados deberían contar con un catálogo de sanciones, ya sean estas de carácter específico en relación a esta obligación o de carácter general en cuanto al cumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración tributaria. A través de estas previsiones sancionadoras, por tanto, puede asegurarse que los datos objetos de intercambio se encontrarán a disposición de las Autoridades fiscales para su transmisión a otras Administraciones.

A la vista del tratamiento que la obligatoriedad del intercambio de información tiene en cada uno de los principales instrumentos de cooperación analizados, es posible afirmar que uno de los objetos primordiales de las cláusulas de intercambio es el de afianzar el compromiso de los Estados firmantes de prestarse colaboración. Más allá de las simples recomendaciones, estos instrumentos buscan generar un deber vinculante jurídicamente y de obligada observancia por parte de aquellos sujetos implicados en el intercambio. Ello resulta indispensable a la hora de asegurar la operatividad de esta herramienta y su eficacia, garantizando la consecución de los objetivos que persigue, principalmente la

⁸⁹² RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Vid., en este sentido, CALVO VÉRGEZ, J., “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras”, en *Documentos de Trabajo*, nº 3/2017, IEF, Madrid, pp. 73 y ss.

correcta determinación de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

Sin embargo, y como se verá más adelante en este mismo apartado, pese al énfasis de los diferentes instrumentos que reconocen el intercambio de información en el establecimiento de una obligación vinculante para sus firmantes, no puede afirmarse que nos encontremos ante una vinculación absoluta. Al contrario, el intercambio de información genera una obligación que puede ser inobservada cuando concurren aquellas circunstancias que permitan aplicar cualquiera de los límites reflejados en los diferentes instrumentos normativos señalados anteriormente⁸⁹³. Dichos límites actúan de este modo como una excepción a la obligación general de colaborar.

2. El principio de proporcionalidad.

Un postulado fundamental a tener en cuenta a la hora de analizar el intercambio de información es el de proporcionalidad. Ello es así, como ya se apuntó en el primer Capítulo de este trabajo, porque la propia herramienta de intercambio de información ha sido utilizada en múltiples ocasiones por el TJUE como un canon de proporcionalidad a la hora de enjuiciar las medidas legislativas de los EEMM restrictivas de las libertades fundamentales de la UE. No obstante, este principio también debe ser observado en el propio desarrollo del intercambio, esto es, desde una dimensión interna y de manera que la actuación de las Administraciones involucradas en dicho intercambio acomoden su actividad al principio de proporcionalidad.

Como actuación pública que es, el intercambio de información debe respetar este principio y adecuarse a las exigencias que el mismo impone a los poderes públicos en el desarrollo de sus competencias, de forma que la Administración en el ámbito de su discrecionalidad no actúe de manera excesiva o desmesurada⁸⁹⁴. Ello es así porque esta herramienta supone un poder discrecional de apreciación de la Administración, que la obliga a confrontar los objetivos de interés público perseguidos y los intereses particulares puestos en riesgo con su actuación, valorando la conveniencia de la misma⁸⁹⁵. De este modo, la Autoridad competente de turno debe cuestionarse la pertinencia de cualquier posibilidad de requerir información, o bien de cualquier requerimiento de información recibido, desde el punto de vista del contenido del principio de proporcionalidad.

⁸⁹³ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, op. cit., p. 18.

⁸⁹⁴ Vid., en este sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente...*, op. cit., p. 90; MUÑOZ VILLARREAL, A., “Límites al intercambio internacional de información tributaria”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, p. 262.

⁸⁹⁵ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A., (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 150.

La descripción de este postulado, tal y como ha sido definido por el TJUE⁸⁹⁶ Tribunal Constitucional español⁸⁹⁷, puede delimitarse mediante la observancia de tres criterios principales: el criterio de adecuación o idoneidad, que supone una evaluación de carácter cualitativo; el criterio de necesidad, que exige la elección de la medida más moderada de entre todas las medidas existentes para alcanzar el fin perseguido; y por último el criterio de razonabilidad, que requiere que la interferencia en los intereses particulares afectados lo sea en una relación adecuada a la importancia de los mismos, en otras palabras, que la carga para el particular que soporta la actuación guarde una relación razonable con el beneficio obtenido por la colectividad⁸⁹⁸.

Consecuentemente, este principio exige que la actuación de la Administración sea útil para lograr el fin perseguido, necesaria a la luz del resto de medios y equilibrada en relación a sus costes y beneficios⁸⁹⁹. La observancia de estos criterios determinará, asimismo, la legitimidad en la utilización de esta herramienta por parte de dicha Administración.

A la hora de realizar un intercambio, la Administración que se disponga a solicitar la información debe realizar un test de proporcionalidad, aplicando los tres criterios anteriores de manera que pueda determinar la pertinencia del intercambio en cuestión. Para ello, deberá definir previamente el objetivo que pretende alcanzar o el interés público que debe proteger. En la mayoría de los casos y puesto que la función principal del intercambio de información consiste en la correcta determinación de las obligaciones tributarias, dicho interés será la preservación de la recaudación de los Estados implicados, mediante un adecuado cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, en otras ocasiones el interés público a proteger puede derivar de la persecución de actividades delictivas, en cuyo caso habrá de atenderse al bien jurídico protegido para cada uno de los delitos que se pretender reprimir.

Una vez identificado el objetivo que se pretende alcanzar con esta actuación pública, resulta necesario realizar un examen de todas las medidas existentes con capacidad de lograr dicho objetivo. Ello es pertinente a los efectos de seleccionar, de entre todas ellas, aquella que resulte idónea para el cumplimiento de tal fin. Toda vez que se concluya que la medida escogida, esto es, el intercambio de información, resulta idónea y necesaria para alcanzar el objetivo pretendido, debe delimitarse la interferencia que la misma puede tener en los intereses particulares afectados. Y ello debe realizarse en un doble plano:

⁸⁹⁶Entre muchas otras pueden citarse las siguientes Resoluciones del TJUE, relativas al contenido del principio de proporcionalidad: Caso C- 40/03, de 14 de julio de 2005, *Rica foods vs. Comisión*, Caso C-147/03, de 7 de julio de 2005, *Comisión vs. Austria*, o Caso C-434/02, de 14 de diciembre de 2004, *Arnold André*. Vid., en este sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente...*, op. cit., p. 90.

⁸⁹⁷ STC 209/1988, de 10 de Noviembre, FJ 6.

⁸⁹⁸ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente...”, op. cit., pp. 152-153.

⁸⁹⁹ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., p. 12.

Por un lado, es necesario tener en cuenta la injerencia que dicho intercambio produce en los derechos de los afectados por el mismo, esto es, de los obligados tributarios titulares de la información. En segundo lugar, resulta preceptivo analizar la carga que esta actuación tiene para quien debe suministrar la información. En todos los casos este análisis debe tener en cuenta a la Administración del Estado llamado a suministrar los datos solicitados, la carga que el suministro de información, y en su caso la obtención, suponen para dicha Administración.

No obstante, en otras ocasiones también se deberá tener en cuenta a aquellos sujetos en posesión de la información, llamados a suministrarla, pero que no ostentan ninguna obligación para con la Administración requirente. En estos casos, también debe ser tomada en consideración la injerencia que en su esfera de derechos tienen esta actuación.

Finalmente, y tras el examen de todas estas cuestiones, es necesario realizar un análisis de razonabilidad, o proporcionalidad en sentido estricto, para determinar si la interferencia que supone el intercambio de información en los intereses particulares en juego guarda una relación equilibrada con los beneficios que la consecución del objetivo fijado por la Administración requirente tiene para la colectividad. Es decir, es necesario determinar si la medida adoptada, el intercambio de información, no va más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo marcado o proteger el interés público identificado. Únicamente cuando la respuesta a esta interrogante sea negativa, y el cumplimiento de todos los demás criterios sea debidamente acreditado, podrá procederse a un intercambio acorde al principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad no obstante también tiene su rol desde el punto de vista del Estado requerido, pues éste, ante la recepción de una solicitud de información debe realizar un juicio sobre la información solicitada y las cargas administrativas que su obtención y envío suponen⁹⁰⁰. Así, también la Autoridad competente del Estado requerido para la realización de los intercambios de información debe aplicar un test de proporcionalidad a la hora de decidir si puede responder a la solicitud llegada desde otra jurisdicción.

De este modo, el principio de proporcionalidad es un elemento clave en el intercambio de información, debiendo ser observado tanto por el Estado requirente como el requerido. Ello es así porque una revisión a posteriori por parte de los órganos de control –especialmente el poder judicial- puede declarar tanto la validez del intercambio como su invalidez respecto del marco legal en base a la adecuación del mismo a este postulado. Este principio tiene un papel crucial en la protección del obligado tributario afectado por un intercambio de información, impidiendo comportamientos abusivos por parte de las Administraciones tributarias⁹⁰¹.

⁹⁰⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., pp. 13-14.

⁹⁰¹ TEIXEIRA ALVES, G., “Los acuerdos sobre intercambio de información fiscal al servicio de las estrategias políticas de los Estados de la Unión Europea”, en COLLADO YURRITA, M. A., (Dir.),

Finalmente, y como se verá más adelante en este mismo apartado, el principio de proporcionalidad juega un importante rol a la hora de apreciar la aplicación del resto de principios y límites del intercambio de información, pudiendo modular los imperativos que los mismos imponen de modo que la eficacia del intercambio de información pueda ser salvaguardada.

El reconocimiento de este postulado, sin embargo, no es tan amplio como el que sí se realiza de otros principios o límites en los instrumentos analizados. El art. 26 MCOCDE no contiene referencia alguna a la proporcionalidad en su articulado, ni en los Comentarios interpretativos. Resulta sorprendente que el instrumento con mayor difusión y más utilizado a la hora de intercambiar información tributaria entre Estados de manera tradicional no prevea la aplicación de una regla tan importante como principio de proporcionalidad, el cual debe guiar la actuación de toda Administración en el desarrollo del Intercambio.

De este modo, el art. 26 MCOCDE fía al reconocimiento en el ordenamiento doméstico de los Estados implicados la aplicación de este principio, y la adecuación al mismo de su actuación intercambiando información. Ello como es evidente puede tener importantes consecuencias, pues al no proponer este Modelo un esquema de aplicación uniforme del canon de proporcionalidad, la utilización de los Estados de esta herramienta puede resultar muy dispar, desarrollando injerencias de muy diverso calibre en los intereses de los particulares afectados.

El MTIEA, por su parte, hace referencia a la proporcionalidad en su art. 5, dedicado al intercambio rogado o previo requerimiento. En el mismo se contempla la posibilidad de instar un intercambio de información cuando el resto de medidas a disposición de la Administración requirente resultasen desproporcionadas. En este caso, a tenor de los Comentarios, el principio de proporcionalidad actúa de manera que permite instar el intercambio cuando la jurisdicción requerida pudiese obtener la información de manera mucho más fácil que la requirente⁹⁰².

Este Modelo, por tanto, contiene previsiones relativas a la observancia de la proporcionalidad desde la perspectiva de las cargas que el intercambio de información supone para los Estados parte involucrados en el mismo. Sin embargo, dicha referencia no se hace extensiva a la observancia de los intereses y derechos de los particulares afectados por este procedimiento, quedando al albur de la normativa doméstica y a la discrecionalidad de la Administración de turno la determinación de este aspecto.

La Convención Multilateral contiene asimismo un apunte relativo a la proporcionalidad, en términos similares a los plasmados en el MTIEA. No obstante, el art. 21.2 g) de esta Convención configura la proporcionalidad como una excepción a la obligatoriedad de prestar asistencia mutua en la recaudación. Ello ocurre cuando la realización del intercambio ello suponga para la Administración requerida una carga

Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 389.

⁹⁰² CMTIEA (2015), para. 63.

desproporcionada⁹⁰³. En este sentido, la Convención Multilateral introduce un canon de proporcionalidad en términos coste-beneficio, en los que la Administración que recibe la solicitud debe evaluar el consumo de recursos que derivan de su respuesta afirmativa a la solicitud frente a las ventajas que la misma puede suponer para el Estado requirente⁹⁰⁴.

Por último, pese a que la DCA no contiene referencia alguna a este postulado respecto del intercambio de información, el ámbito de la UE es aquél en el que el principio de proporcionalidad ha tenido un mayor desarrollo. No obstante, la proporcionalidad como principio informador del ordenamiento comunitario ha sido objeto de desarrollo jurisprudencial por parte del TJUE⁹⁰⁵. Así, los Estados Miembros, de acuerdo a la opinión del TJUE en el caso *Hein Persche* deben analizar si la medida escogida –en este caso el intercambio de información- es “idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo”⁹⁰⁶.

Este juicio puede ser objeto de un examen posterior por parte de Jueces y Tribunales, como ha ocurrido en varias ocasiones en el seno del TJUE⁹⁰⁷. Así, el propio TJUE en los casos *Twoh International*⁹⁰⁸ y *Hein Persche*⁹⁰⁹ ha reconocido la competencia de cada Estado a la hora de decidir hacer uso del intercambio o no, realizando para ello un juicio de proporcionalidad.

El examen de la adecuación del intercambio automático de información tributaria o financiera al principio de proporcionalidad resulta algo diferente a lo apuntado hasta el momento. Como ha sido apuntado, en el intercambio previo requerimiento este examen se realiza caso por caso, analizando los datos requeridos, el objetivo perseguido por la Autoridad requirente –generalmente en relación con una obligación tributaria-, y ponderando la utilidad de tales datos para alcanzar dicho objetivo.

En el intercambio automático, por el contrario, todos los datos que deben intercambiarse vienen determinados y fijados de forma previa por el instrumento que establece la obligación de intercambiar información y, a priori, no guardan relación con ninguna obligación tributaria concreta. De esta manera, el juicio de proporcionalidad relativo intercambio automático de información tributaria o financiera no debe centrarse en la actuación de la Administración respecto de cada obligado tributario o sujeto afectado, sino que es necesario prestar atención al mecanismo de intercambio en su conjunto.

⁹⁰³ Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, art. 21.2 g).

⁹⁰⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 206. En este sentido MARTÍNEZ GINER, L. A., “La multilateralización de la cooperación...”, op. cit., p. 35.

⁹⁰⁵ Vid. MAIER, H. F., “Exchange of Information on Tax Matters...”, op. cit., p. 377.

⁹⁰⁶ Caso C-318/07, *Hein Persche*, de 27 de enero de 2009, para. 52.

⁹⁰⁷ Casos C-318/07, *Hein Persche*, de 27 de enero de 2009, y C-184/05, *Twoh International*, de 27 de septiembre de 2007. Vid., en este sentido, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., p. 13. También MUÑOZ VILLAREAL, A., “Límites al intercambio internacional...”, op. cit., p. 262.

⁹⁰⁸ Caso C-184/05, *Twoh International*, de 27 de septiembre de 2007, para. 32.

⁹⁰⁹ Caso C-318/07, *Hein Persche*, de 27 de enero de 2009, para. 65.

En primer lugar, las categorías de datos objeto de intercambio son las mismas respecto de todos y cada uno de los obligados, con independencia de su situación particular, sus obligaciones tributarias o, en definitiva, la utilidad que tales datos puedan tener para la Administración que los recibe. En esta modalidad no existe, por tanto, una conexión directa entre obligaciones tributarias concretas y la información intercambiada. En consecuencia, el intercambio de información se produce de manera recurrente con independencia de la situación del sujeto afectado, o la existencia de una sospecha relativa al correcto o incorrecto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Ello, como es evidente, puede suponer que en numerosas ocasiones sean intercambiados más datos de los estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos en los que se enmarca el intercambio de información. Si bien en determinadas ocasiones este intercambio puede hacer aflorar ciertos incumplimientos por parte de los sujetos afectados, en la mayoría de ocasiones el mismo no tenga efecto alguno. Sin embargo, la propia naturaleza de esta modalidad, que obliga al intercambio rutinario de determinados datos independientemente de las circunstancias de los sujetos titulares, sitúa a estos sujetos de manera automática en la posición de “sospechosos”, con independencia de su comportamiento respecto de sus obligaciones tributarias.

Además de ello, es necesario tener en cuenta el enorme esfuerzo de implementación que supone la puesta en marcha de un sistema de intercambio automático de información tributaria o financiera. Las Administraciones involucradas deben dotarse de la infraestructura necesaria para el procesamiento, gestión, suministro y recepción de ingentes cantidades de información, de modo que la misma pueda integrarse en sus bases de datos y resultar útil para la gestión tributaria, lo que exige un alto nivel de digitalización de la Administración. Esta implementación implica así una fuerte inversión, tanto en equipos informáticos como en recursos humanos, debiendo formar a los agentes o funcionarios encargados de la gestión de este intercambio. Todo ello se traduce en la necesidad de acometer una fuerte inversión por parte de aquellas jurisdicciones –una inversión que, como se apuntó anteriormente, puede no estar al alcance de ciertos Estados-.

Este esfuerzo, no obstante, no atañe únicamente a las Administraciones tributarias encargadas de la comunicación de los datos señalados por la norma. El intercambio automático de información financiera exige que las Instituciones o Entidades obligadas al suministro de información adopten toda una serie de medidas encaminadas a garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones establecidas por esta modalidad. De esta manera, deben asegurar que cuentan con toda la infraestructura necesaria para desarrollar los procedimientos conducentes a la identificación de las Cuentas que deben ser reportadas. Asimismo, deben contar con un sistema fiable de recopilación y tratamiento de los datos fijados por la normativa en cuestión. Por último, y para el cumplimiento de dichas obligaciones estas Instituciones financieras precisan contar con personal formado al efecto.

Todo ello, como es obvio, obliga a estas Instituciones a acometer una fuerte inversión para adaptar su estructura y procedimientos internos a los deberes señalados por la normativa. Ello eleva de manera sensible la presión fiscal indirecta a la que se ven sometidas dichas Instituciones, sin contar, por otro lado, con ninguna contraprestación por parte de las Administraciones a las que suministran los datos señalados.

La adopción de un sistema de intercambio automático de información tributaria o financiera, en consecuencia, supone un importante desembolso por parte de los sujetos implicados, ya sean las Administraciones involucradas o las Instituciones financieras obligadas a suministrar información. Este desembolso debe ser analizado desde la perspectiva del coste/beneficio que reporta a las jurisdicciones implicadas contar con este mecanismo. Así, la fuerte inversión realizada a la hora de implementar este mecanismo automático debería verse compensada por una mejora de la gestión de las obligaciones tributarias de aquellos sujetos que realizan operaciones en varias jurisdicciones. Ello debería revertir en un aumento del cumplimiento fiscal por parte de los sujetos cuyos datos son objeto de comunicación, y aunque no necesariamente, en un aumento de la recaudación de aquellos Estados que han procedido a su implementación.

Este intercambio masivo y rutinario de información, por tanto, puede devenir en una actuación desproporcionada por parte de las Administraciones involucradas. En primer lugar, el este envío masivo de información puede suponer la comunicación de ciertos datos que van más allá de los estrictamente necesarios para el cumplimiento de los objetivos fijados. En segundo lugar, y desde una perspectiva económica, la carga que supone para la Administración y los sujetos implicados –Instituciones financieras– la adopción de este sistema de intercambio automático, debe venir acompañada, para resultar proporcionada, de una mejora de la gestión tributaria y del cumplimiento fiscal. Sólo a través del cumplimiento de los objetivos que propugna este “nuevo Estándar” puede justificarse la carga soportada y el aumento de la presión fiscal indirecta sobre determinados sujetos.

3. El principio de reciprocidad.

El principio de reciprocidad es uno de los postulados básicos de Derecho Internacional y del Derecho de los Tratados, y puede ser definido como aquella relación entre dos o más partes en la que cada una de ellas garantiza derechos al resto, a condición de que estos últimos garanticen a su vez iguales (no necesariamente idénticos) beneficios⁹¹⁰.

Respecto del intercambio de información tributaria, este principio actúa de manera que, frente a una solicitud de información, el Estado requerido únicamente está obligado a recopilar y enviar aquellos datos que el Estado requirente podría obtener, de acuerdo a su ordenamiento interno, en una situación similar⁹¹¹. *Sensu contrario*, un Estado podría requerir información a otro únicamente cuando estuviese en disposición de obtener tal

⁹¹⁰ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 304.

⁹¹¹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 13.

información en su ámbito doméstico frente a un requerimiento similar por parte de otra Administración⁹¹².

El principio de reciprocidad por tanto se erige en una garantía frente a los posibles abusos del instrumento de intercambio de información, tratando de obtener por la vía de la cooperación fiscal internacional aquella información que se encuentra vetada al conocimiento de la Administración en el ordenamiento interno⁹¹³. El intercambio se supedita a la posibilidad de que el Estado requirente pudiera intercambiar el mismo tipo de información en un supuesto análogo, evitando que se “aproveche” del ordenamiento de otro Estado para obtener información prohibida para él en su normativa doméstica⁹¹⁴.

De este modo, la reciprocidad viene reconocida como el postulado básico para lograr la confianza necesaria dentro del intercambio de información entre Administraciones tributarias. Es a través de una correcta aplicación de este principio como debe articularse la relación entre Estados, tanto en el rol de requirente como de requerido, logrando una igualdad entre ambos en el seno de la cooperación fiscal internacional⁹¹⁵. Así, un Estado no puede tratar de obtener por adelantado más que aquello que ha sido acordado, ni más de lo que está dispuesto a proveer por su parte⁹¹⁶.

En cualquier caso, ello no obsta para que un Estado decida libremente y en el ejercicio de su soberanía suministrar más información de la que está obligado⁹¹⁷. La Administración requerida puede, de este modo, recopilar y enviar informaciones que el Estado requirente no podría obtener en su propia jurisdicción y de acuerdo a su normativa interna, sin que ello condicione la validez de dicho intercambio –la utilización que pueda hacerse de los datos intercambiados no obstante deberá delimitarse de acuerdo al ordenamiento interno del Estado que la recibe-.

Sin embargo, en mi opinión, la Administración requerida no podrá en un futuro ampararse en ese “cumplimiento de más” espontáneo y libre para obligar a otro Estado a suministrar más información de la estrictamente obligatoria a la luz de la norma que articule el intercambio.

El principio de reciprocidad puede definirse, además en una segunda vertiente, la reciprocidad “de hecho”, en la que la capacidad de un Estado de obtener la información en una situación similar no viene condicionada por razones formales, sino materiales. Una expresión de esta vertiente podría encontrarse en aquellos casos en los que los

⁹¹²⁹¹² FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio...”, op. cit., pp. 112-115, clasifica este principio en dos postulados diferentes. Por un lado, el principio de equivalencia supondría, a ojos de este autor, que “la autoridad del Estado requerido no está obligada a prestar asistencia, intercambiar una información, a la autoridad del Estado requirente, que no pueda ser obtenida según el ordenamiento o la práctica administrativa del Estado requerido”. Por otro, el principio de subsidiariedad correspondería con aquella situación en la que “el Estado requirente puede obtener la asistencia en la medida en la que esté en grado de prestar, cuando fuese requerido, una asistencia análoga a favor del otro Estado”.

⁹¹³ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 9.

⁹¹⁴ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., pp. 94-95.

⁹¹⁵ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 179.

⁹¹⁶ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit. p. 179.

⁹¹⁷ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit. p. 179.

recursos dedicados por una y otra parte a la hora de responder a las solicitudes de información son muy diferentes, de manera que una de ella tiene costes mucho más altos que su contraparte en situaciones similares⁹¹⁸.

Esta vertiente del principio de reciprocidad ha sido mencionada en diversas normas de cooperación fiscal internacional, generalmente dedicadas a la Asistencia Mutua en la Recaudación, como son el art. 21.2 g) de la Convención Multilateral o el art. 27 MCOCDE. Sin embargo, la reciprocidad “factual” cuenta con escaso reconocimiento en los instrumentos normativos relativos al intercambio de información. Si bien es cierto que la derogada Directiva 77/799 sancionó este principio en su art. 8.3, en la actualidad las normas y modelos que regulan el intercambio de información únicamente recogen en su articulado la reciprocidad “de derecho”. En este sentido, se ha llegado a argumentar que el hecho de que la reciprocidad “de hecho” venga recogida en los preceptos dedicados a la Asistencia Mutua en la Recaudación pero no en aquellas normas relativas al intercambio, supone un reconocimiento tácito de su inoperatividad en este ámbito⁹¹⁹.

Nos encontramos pues ante un principio que demuestra varias expresiones, si bien todas ellas se traducen en una misma consecuencia práctica: la exoneración del deber de intercambiar información en determinadas circunstancias⁹²⁰. Dicha exoneración descansa sobre la idea de que aquellos Estados que no estuviesen capacitados para contar con una determinada información de acuerdo a su ordenamiento doméstico, no deben aprovechar la institución del intercambio de información para beneficiarse de otros ordenamientos más “laxos”⁹²¹.

Sin embargo, una aplicación demasiado estricta de esta regla puede conducir a un deterioro significativo de la confianza entre Administraciones, logrando el efecto contrario al pretendido y comprometiendo la efectividad del intercambio⁹²². Ello es así porque es posible que un Estado exprese sus dudas acerca de las posibilidades de obtener el tipo de información requerida por aquel que la solicita. De este modo, y haciendo un uso “torticero” del principio de reciprocidad puede tratar de denegarse un intercambio⁹²³.

Evidentemente esta situación supondría un menoscabo grave de la confianza entre Administraciones, atacando frontalmente a la buena fe que debe presidir este mecanismo de cooperación. En consecuencia, algunos autores abogan por una interpretación pragmática, que evite que se frustre el objetivo del intercambio⁹²⁴, así como actuar con generosidad como respuesta general ante todo caso de duda. Esta generosidad, además, debe extenderse tanto al fondo (entregar lo solicitado) como a la

⁹¹⁸ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 305.

⁹¹⁹ Ídem.

⁹²⁰ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 8.

⁹²¹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 13.

⁹²² SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., pp. 180-181.

⁹²³ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 9.

⁹²⁴ TRAVERSA, E., y CANNAS, F., “Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention)”, op. cit., p. 159.

forma (rapidez, claridad, buena disposición), evitando la duda sistemática sobre los medios a disposición de la otra parte⁹²⁵.

Además, este principio demuestra ciertas dificultades de aplicación práctica, pues para un Estado requerido puede resultar complicado determinar el correcto cumplimiento del mismo, normalmente debido a un desconocimiento exhaustivo del ordenamiento del Estado requirente. Es por ello que el Manual sobre intercambio de la OCDE aconseja establecer la obligación de incluir, en la solicitud de información, una certificación que acredite la capacidad del Estado requirente para obtener la información de acuerdo a su propia legislación⁹²⁶. Con esta certificación se pueden eliminar los problemas que genera la diferencia de poderes y competencias entre las Administraciones de diversos estados y el desconocimiento de las facultades reconocidas a las Autoridades extranjeras en su propio ordenamiento. Ello indudablemente agiliza en gran medida el intercambio, acortando sus plazos y aumentando su efectividad.

Este principio ha sido ampliamente reconocido en diversos instrumentos sobre intercambio de información, como el artículo 26.3 b) del MCOCDE, estableciendo que un Estado no está obligado a intercambiar información si la misma no puede ser obtenida de acuerdo a las leyes —en sentido amplio— o la práctica del Estado que la requiere. Con la inclusión de este principio el MCOCDE busca que los Estados no hagan un uso fraudulento del intercambio de información para obtener información que por ellos mismos o de acuerdo a su ordenamiento jurídico no están habilitados a conseguir⁹²⁷.

Sin embargo, los Comentarios al art. 26 MCOCDE reconocen que una aplicación demasiado rigurosa de este principio puede conducir a una pérdida de efectividad del intercambio de información. Ello es así porque, como es natural, los Estados contarán con diversas formas de obtención de información de acuerdo a legislaciones y prácticas administrativas propias. En este sentido, el principio de reciprocidad debe aplicarse de manera “pragmática y flexible”, al objeto de lograr que no se convierta en un límite insalvable para la obtención de información por parte del Estado requerido y su posterior intercambio⁹²⁸.

En la misma situación parece encontrarse el principio de reciprocidad en el MTIEA, al que se hace referencia en el art. 5.5 f) del Modelo, dedicado a la regulación del intercambio previo requerimiento. De acuerdo a este apartado, el Estado que solicita la información debe incluir en su solicitud:

“(f) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el derecho y las prácticas administrativas de la Parte requirente; de que si la información solicitada se encontrase en la jurisdicción de la Parte requirente la autoridad competente de esta última estaría en condiciones de obtener la información según el derecho de la Parte

⁹²⁵ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit. p. 179.

⁹²⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 14.

⁹²⁷ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 14.

⁹²⁸ CMOCDE (2017), art. 26, para. 15.

requirente o en el curso normal de la práctica administrativa; y de que es conforme con el presente Acuerdo”;

Con ello el Modelo pretende asegurar el cumplimiento de este principio, de manera que los Estados no soliciten información que no podrían obtener en su propia jurisdicción, a la vez que facilita la tarea del Estado requerido, que gracias a la declaración expresa del requirente no debe invertir recursos en examinar el ordenamiento del solicitante para determinar si viene obligado o no a obtener la información.

De este modo, la responsabilidad acerca del cumplimiento de este requisito se traslada al Estado requirente⁹²⁹, lo que reduce enormemente posibilidad de alegar una violación del principio de reciprocidad como una exoneración de la obligación de intercambiar información. El Estado requerido cuenta así con un margen de maniobra prácticamente inexistente a la hora de denegar un intercambio por razón de reciprocidad, un hecho que refuerza la obligatoriedad del intercambio y que busca ampliar la efectividad del mismo eliminando cualquier posible traba.

No obstante, este principio de reciprocidad también encuentra acomodo en el art. 7.1 MTIEA, donde viene recogido de forma explícita como sigue:

“No se exigirá a la Parte requerida que obtenga o proporcione información que la Parte requirente no pudiera obtener en virtud de su propia legislación a los efectos de la administración o aplicación de su legislación tributaria. La autoridad competente de la Parte requerida podrá denegar su asistencia cuando el requerimiento no se formule de conformidad con el presente Acuerdo”.

Según este artículo el intercambio no es obligatorio ceder los datos requeridos por otro Estado si la parte requirente no fuese capaz de obtener la información que solicita a través de la aplicación de su Derecho y práctica interna. Esta cláusula amplía por tanto los supuestos de apreciación de la reciprocidad más allá del examen de la normativa doméstica, pues incluye la obligación de tener en cuenta asimismo la práctica interna de los Estados en la obtención de información. De este modo, a mi juicio a tenor del art. 7.1 MTIEA tanto la jurisprudencia como las Resoluciones interpretativas de la Administración deben ser consideradas a la hora de delimitar la obligación del Estado requerido de responder a una solicitud de información tributaria.

El principio de reciprocidad también es objeto de regulación expresa por parte del art. 21 de la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa mutua. El mismo es además regulado en un doble sentido, de forma que tanto Estado requirente como requerido son tomados en consideración. El art. 21.2 a) elimina la obligación de los Estados contratantes de llevar a cabo *“medidas contrarias a su legislación interna o práctica administrativa, o contrarias a la legislación interna o práctica administrativa del Estado requirente”*⁹³⁰.

⁹²⁹ En este sentido OBERSON, X., “The OECD Model Agreement...”, op. cit., p. 15.

⁹³⁰ Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, art. 21.2 a).

Asimismo, el art. 21.2 c) de la Convención Multilateral se encuentra redactado de forma que permite a una Autoridad requerida no atender la solicitud cuando la misma consista en: “*suministrar información que no pueda obtenerse de conformidad con su propia legislación o práctica administrativa o de conformidad con la legislación o práctica administrativa del Estado requirente*”. Se entremezclan en estas previsiones por tanto el principio de reciprocidad –por la referencia al ordenamiento del Estado requirente- con el de autonomía procedimental –por la referencia al ordenamiento del Estado requerido-, que será objeto de estudio más adelante en este apartado⁹³¹.

Finalmente, el principio de reciprocidad también viene recogido en la DCA de acuerdo a su concepción más tradicional. Así, de acuerdo al art. 17.3: “*la autoridad competente de un Estado miembro requerido podrá negarse a facilitar información cuando, por motivos legales, el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar*”. Dentro de dichos “motivos legales” debe entenderse, por tanto, la prohibición de acuerdo a su ordenamiento interno de obtener tal información o de transmitirla a otras jurisdicciones. De este modo, la DCA parece decantarse por articular el principio de reciprocidad únicamente en su variante “de derecho”, sin reconocer vigencia a la reciprocidad “de hecho”⁹³². Ello como es evidente reduce las posibilidades de un EM de negarse a colaborar con otro mediante la alegación de este principio.

No obstante, ello también requiere una precisión acerca de la normativa a considerar a la hora de apreciar la existencia de un impedimento legal, de modo que pueda delimitarse el elenco de normas afectadas por este principio. En consecuencia, resulta necesario definir si tal impedimento legal únicamente hace referencia a la Ley en sentido estricto o si bien la normativa de desarrollo (en el caso español, Reglamentos) puede ser objeto de consideración a la hora de aplicar este principio. En este mismo sentido, debe determinarse el papel que a efectos de considerar la existencia de un “impedimento legal” en un ordenamiento pueden tener las Resoluciones interpretativas por parte de la Administración, así como de la jurisprudencia aplicable a las actuaciones de obtención de información.

Mientras que el correcto cumplimiento del principio de reciprocidad ha sido una de las principales preocupaciones de los instrumentos que reconocen el intercambio previo requerimiento de información tributaria, en el caso del intercambio automático esta reciprocidad ha requerido una menor atención. De hecho, seguramente sea en esta modalidad de intercambio en la que teóricamente estos principios tengan un mejor encaje. Ello es así porque como se ha apuntado previamente, los términos del intercambio se acuerdan de forma previa entre las Administraciones, lo que exige un análisis previo de las capacidades y posibilidades de las mismas entre sí.

⁹³¹ Vid. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, art. 21, paras. 183 y 185.

⁹³² A diferencia de la regulación contenida en el art. 8.3 de la antigua Directiva 77/799/CEE, que sí reconocía dicha reciprocidad “de hecho”. En este sentido MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 23. También HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 98.

De este modo, toda aquella información incluida en el Acuerdo de intercambio podrá ser obtenida de acuerdo a los ordenamientos domésticos de las partes implicadas. Asimismo, los ordenamientos internos de aquellas jurisdicciones a las que pertenezcan las Administraciones implicadas en el intercambio permitirán el uso de los datos comunicados con fines fiscales. La fijación previa de las categorías de datos que deben ser intercambiadas, así como los plazos o mecanismo de intercambio, asegura, a priori, un correcto cumplimiento del principio de reciprocidad, situando en plano de igualdad a las Administraciones implicadas.

No obstante, y pese a que teóricamente el cumplimiento de este postulado no debería generar problemas, ciertos instrumentos dedicados al reconocimiento del intercambio automático de información pueden constituirse como una violación de este principio, planteando una comunicación asimétrica de datos. Es el caso de la normativa estadounidense FATCA, que ha sido criticada por su falta de reciprocidad entre Estados Unidos y los posibles Estados firmantes de un acuerdo de intercambio.

Finalmente, considero necesario apuntar que, si bien el principio de reciprocidad se constituye eminentemente como una garantía para las Autoridades de los Estados comprometidos a intercambiar información, el mismo también puede ofrecer una cierta protección a los obligados tributarios. Como se ha apuntado anteriormente, este principio impediría que la Administración de un Estado solicitase a otro información que no estaría habilitada a obtener de acuerdo a su ordenamiento interno.

Por un lado, este límite a la actuación de la Administración en el intercambio de información aseguraría un trato igual a todos los obligados tributarios en cuanto a las potenciales fuentes de información para su gravamen. De esta manera, con independencia de que estos realicen o no actividades más allá de las fronteras de su Estado de residencia, todos los contribuyentes serían objeto de gravamen – potencialmente- de acuerdo a las mismas categorías de datos, obtenidos de fuentes de información de idéntica naturaleza⁹³³.

En segundo lugar, esta exigencia supone un importante refuerzo al principio de seguridad jurídica, ya que, pese a la coexistencia de dos ordenamientos diferentes -los cuales pueden otorgar potestades diferentes a sus Autoridades fiscales-, en un hipotético procedimiento frente a la Administración tributaria únicamente podrían ser tenidos en cuenta aquellos datos que pudiesen ser obtenidos de acuerdo a lo dispuesto por el ordenamiento interno del Estado de residencia del obligado tributario. El principio de reciprocidad actuaría así impidiendo un menoscabo en las garantías de los obligados tributarios, asegurando un correcto cumplimiento del citado principio de seguridad jurídica.

⁹³³ Así lo considera FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente...*, op. cit., pp.37-38.

4. El principio de subsidiariedad.

El principio de subsidiariedad establece el deber de los Estados implicados en un intercambio de información de realizar todas aquellas investigaciones necesarias que su Derecho interno le permita antes de requerir la información a otro Estado⁹³⁴. En otras palabras, el Estado requirente debe agotar todos sus recursos para lograr la información de forma previa a la petición de la misma en el escenario internacional (*exhaustion rule*)⁹³⁵. Además, este agotamiento no debe ceñirse a los recursos internos o presentes en el Estado requirente, sino que éste debe tratar además de agotar los recursos a su disposición en el Estado requerido. Estarían comprendidas en este supuesto, por ejemplo, aquellas medidas tendentes a la búsqueda de información en registros públicos del Estado requerido, bases de datos comerciales o internet⁹³⁶. En este sentido, la OCDE ha desarrollado una guía en la que se encuentran recogidas diversas fuentes de información presentes en diversos Estados, para ayudar a los funcionarios de las Autoridades fiscales a recopilar información en el extranjero⁹³⁷.

El objetivo del principio de subsidiariedad, en consecuencia, es el de proteger a los Estados frente a la utilización abusiva de esta herramienta por parte del resto de partes de un Acuerdo de intercambio de información. De este modo, su aplicación impide la solicitud indiscriminada de información a otros Estados sin haber, al menos, intentado obtener dicha información utilizando los recursos propios a disposición del requirente⁹³⁸. Así, mientras el deber de intercambiar información por parte de los Estados requeridos fija las acciones de obtención de información que debe realizar una Administración al recibir una solicitud, el principio de subsidiariedad por su parte establece dichas obligaciones para el Estado requirente, las cuales deben ser cumplidas de forma previa a la iniciación del intercambio.

No obstante, este principio plantea un problema respecto a la capacidad que tiene el Estado requerido de verificar que el requirente ha utilizado todos los medios a su disposición anteriormente al requerimiento. En este escenario, el Estado requirente puede aportar pruebas acerca de su actividad investigadora, pero queda en manos del Estado requerido decidir si dicha actividad es suficiente o no para agotar todos sus recursos⁹³⁹. Es por ello que en estos casos la buena fe debe imponerse como la máxima a seguir, tratando de poner en duda lo menos posible las acciones de la otra Administración implicada⁹⁴⁰.

⁹³⁴ MUÑOZ FORNER, A., “The Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 262-280, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 272.

⁹³⁵ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, op. cit., p. 5.

⁹³⁶ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request*, op. cit., p. 2.

⁹³⁷ Vid. OCDE, *Reference guide on sources of information from abroad, Update of 26th January 2006*, OECD Publishing, París, 2006.

⁹³⁸ DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 303.

⁹³⁹ MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional...”, op. cit., p. 5.

⁹⁴⁰ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de Asistencia Mutua...”, op. cit., p. 9.

Además, como numerosos autores han apuntado, la aplicación de este principio queda restringida a la modalidad de intercambio previo requerimiento en diversos Modelos o normas⁹⁴¹, careciendo de sentido su operatividad respecto de otras modalidades como el intercambio automático o espontáneo. Ello es así porque en dichas modalidades el envío de información no responde a una solicitud previa por parte del Estado que recibe la información. En consecuencia, la actividad indagatoria de dicho Estado resulta irrelevante a la luz de los presupuestos que motivan el intercambio de información respecto de tales modalidades.

El reconocimiento del principio de subsidiariedad en el plano internacional varía según nos encontremos frente a un instrumento de intercambio u otro. El mismo no se encuentra explícitamente recogido en el art. 26 MCOCDE sino en los comentarios al mismo. El párrafo 9, al describir las modalidades de intercambio cubiertas por el art. 26 MCOCDE, determina que el intercambio previo requerimiento debe iniciarse una vez los procedimientos internos de obtención de la información hayan sido seguidos. Solamente en aquellos casos en los que la información a disposición de la Administración en el plano interno resulte insuficiente, o se requiera una confirmación externa de su veracidad, podrá instarse el intercambio⁹⁴².

De este modo, atendiendo a la configuración del intercambio previo requerimiento en el art. 26 MCOCDE, resulta claro que la herramienta del intercambio es *subsidiaria* a los propios recursos de obtención de información internos de los Estados⁹⁴³. La formulación contenida en los Comentarios, sin embargo, no deja claro hasta qué punto dichos procedimientos internos deben ser utilizados, y si resulta necesario *agotar* todas las posibles acciones presentes en el ordenamiento del Estado solicitante.

Para encontrar una referencia más explícita a este principio es necesario acudir al Módulo 1 del Manual de la OCDE, un texto con valor recomendatorio, según el cual un Estado debe hacer uso de todos los medios a su disposición antes de requerir la información a otro. Entre dichos medios se encuentran los ubicados en su propio territorio (por ejemplo terceros implicados) pero también los situados en otros Estados (registros públicos, internet, bases de datos comerciales...)⁹⁴⁴.

En lo que atañe al principio de subsidiariedad, el mismo no tiene una referencia directa en el Modelo de TIEA de 2002, pero su cumplimiento es igualmente exigible. Ello puede inferirse del apartado g) del art. 5.5, en el que se dictamina que un requerimiento de información debe incluir “*una declaración en el sentido de que la Parte requirente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información (...)*”.

⁹⁴¹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 23; MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación Administrativa entre Estados...”, op. cit., pp. 259-269 o DEBELVA, F, y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 303.

⁹⁴² DEBELVA, F, y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 303.

⁹⁴³ Idem.

⁹⁴⁴ OCDE, *Module 1 on the Exchange of Information on Request*, p. 2.

Los Comentarios a esta disposición aclaran que la misma tiene por objetivo evitar que un requerimiento de información suponga una carga de trabajo adicional para la maquinaria administrativa del Estado requerido. Por ello, debe recurrirse al intercambio únicamente en los casos en que el Estado requirente no cuente con los medios adecuados para obtener la información disponible en su propio territorio⁹⁴⁵. De este modo, y aun de forma indirecta la conclusión es que el principio de subsidiariedad también debe ser cumplido bajo el Modelo de Acuerdo.

En cuanto al reconocimiento del principio de subsidiariedad en la Convención Multilateral, el mismo aparece recogido en el art. 21.2 g) de la Convención. Este artículo suprime la obligación de *“otorgar asistencia administrativa si el Estado requirente no ha utilizado todas las medidas razonables disponibles de conformidad con su legislación o práctica administrativa (...)”*. Ello supone, a tenor de los Comentarios a la Convención Multilateral, que el Estado requirente haya hecho un uso *adecuado* de los medios a su disposición en la normativa doméstica. Al igual que en los casos anteriores, la utilización de los términos “razonable” y “adecuado” dejan abierta la cuestión acerca de hasta dónde deberían llegar los Estados en la utilización de sus procedimientos internos de obtención de información antes de instar un intercambio internacional.

Es por ello que los Comentarios aconsejan una aplicación restringida del principio de subsidiariedad, afirmando que este postulado sólo debe esgrimirse como excepción a la obligación de intercambiar información cuando el Estado requerido tenga la seguridad de que el Estado solicitante cuente con medios de obtención de información en el plano doméstico que resulten adecuados al caso en cuestión pero no han sido utilizados antes de cursar la solicitud⁹⁴⁶.

El principio de subsidiariedad viene reconocido, por último, en el art. 17.1 de la DCA, dedicado a los límites del intercambio de información articulado por la dicha norma. Este principio viene formulado en su concepción tradicional, de tal forma que un Estado debe entregar a otro la información solicitada siempre que el requirente haya agotado las fuentes habituales de información. En concreto, el art. 17.1 DCA queda redactado como sigue:

“La autoridad requerida de un Estado miembro deberá facilitar a la autoridad requirente de otro Estado miembro la información a que se refiere el artículo 5 siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada”.

En este caso no obstante, el uso del término “habituales” parece rebajar la exigencia de este postulado, pues el artículo no hace referencia a *todos* los recursos al alcance del

⁹⁴⁵ CMTIEA (2015), para. 63.

⁹⁴⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 201.

Estado requirente⁹⁴⁷. Además, el art. 17.1 DCA limita expresamente la incidencia de este principio al intercambio previo requerimiento⁹⁴⁸, a mi juicio de forma acertada, pues su aplicación respecto de otras modalidades de intercambio (como el intercambio automático o el espontáneo) carece de sentido.

A pesar de este amplio reconocimiento, el principio de subsidiariedad demuestra una fuerte influencia del principio de proporcionalidad analizado anteriormente. Ello es así en tanto en cuanto para aplicar este postulado los Estados implicados en el intercambio deben examinar si el Estado requirente ha agotado los medios de obtención de información a su disposición para tener que recurrir al intercambio. En este contexto, los instrumentos internacionales dedicados al intercambio de información reconocen que el principio de subsidiariedad puede resultar modulado, en ocasiones, por el principio de proporcionalidad⁹⁴⁹.

Si la medida a adoptar en el ámbito interno para obtener una información concreta es excesivamente gravosa o impone una carga desorbitada, y a su vez otro Estado está en posesión de la misma información, el intercambio podría efectuarse en aras del principio de proporcionalidad y sin necesidad de que la Parte que solicita la información agote sus recursos en el ámbito doméstico⁹⁵⁰. En este mismo sentido, la posibilidad de poner en peligro el resultado de una investigación debido a la utilización de los procedimientos internos de obtención de información motivaría de igual manera una excepción a la aplicación del principio de subsidiariedad, de forma que la obtención por vía de intercambio internacional garantizase en mayor medida la eficacia de la investigación en curso⁹⁵¹.

Esta modulación del principio de subsidiariedad en aras a la proporcionalidad se encuentra plasmada en los Comentarios al MTIEA, donde se precisa que el requisito de subsidiariedad debe ser interpretado de forma flexible, permitiendo el intercambio por ejemplo en aquellos casos en los que el Estado requirente tuviese dificultades importantes para obtener la información, y por el contrario el Estado requerido pudiese obtenerla de manera más sencilla⁹⁵².

Asimismo el artículo 21.2 g) de la Convención Multilateral establece una excepción a este principio conforme a la cual el Estado requirente no estará obligado a desarrollar aquellas medidas que resulten desproporcionadas⁹⁵³. En consecuencia, el cumplimiento con el principio de subsidiariedad se modula en base a un canon de proporcionalidad.

⁹⁴⁷ HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 98, opina por el contrario que este principio implica que el Estado que solicita la información no pueda realizar más actuaciones de obtención conforme a su ordenamiento interno.

⁹⁴⁸ A este respecto, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 23.

⁹⁴⁹ En este sentido FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio de información...”, p. 116.

⁹⁵⁰ Esta modulación se encuentra recogida, por ejemplo en la Convención de Estrasburgo, que no obliga a los Estados firmantes a desarrollar aquellas actividades que se consideren desproporcionadas. Vid., *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 21.2 g).

⁹⁵¹ DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 303.

⁹⁵² CMTIEA, (2015), para. 63.

⁹⁵³ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 21.2 g).

Ello como es evidente supone un aumento de la operatividad y posibilidad de efectuar el intercambio, así como de la seguridad jurídica. Este aspecto tiene también reflejo en los Comentarios del *Explanatory Report*, que aconsejan su aplicación únicamente cuando el Estado requerido tenga una cierta certeza de que el Estado requirente no ha llevado a cabo las medidas razonables en el plano doméstico para la obtención de información⁹⁵⁴.

Finalmente, el artículo 17.1 DCA comentado anteriormente introduce una salvedad al principio de subsidiariedad, constituida por la posibilidad de que un Estado Miembro al utilizar sus propios medios para obtener la información frustre el objetivo para el que requiere tal información. En estos casos, y para proteger tal objetivo o fin, la aplicación del principio de proporcionalidad permite que el Estado Miembro en cuestión pueda realizar un requerimiento de información sin agotar sus recursos internos previamente⁹⁵⁵.

En el caso del intercambio automático de información tributaria o financiera, el principio de subsidiariedad no puede ser aplicado. Ello se debe a que el envío obligatorio y periódico de ciertos datos, acordado previamente, supone que la Administración que recibe la información difícilmente podrá determinar si ha agotado todos los recursos a su disposición –en mayor medida respecto de aquellas informaciones completamente desconocidas o sobre las que no se tuviese noticia alguna-. Lo mismo ocurrirá desde la perspectiva del Estado que debe proveer dicha información, quien no tendrá capacidad para analizar las acciones llevadas a cabo por la Administración receptora (en caso de que se hubiese realizado alguna). Como ha sido apuntado anteriormente, este principio demuestra un difícil encaje en esta modalidad, pues simplemente está pensado para otro mecanismo de intercambio como es el rogado. La operatividad de este principio, en consecuencia, debe quedar restringida al intercambio previo requerimiento.

5. La Relevancia previsible de la información intercambiada.

Seguramente, el principio con mayor relevancia práctica en la utilización de la herramienta de intercambio de información tributaria es la relevancia previsible de la información tributaria solicitada. El estándar de relevancia previsible es un mínimo común a la práctica totalidad de las normas que reconocen el intercambio de información fiscal. No obstante, su aparición bajo la fórmula actual –“relevancia previsible”- es relativamente reciente.

⁹⁵⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, paras. 201 y 203. En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., “La Multilateralización de la cooperación...”, op. cit., p. 34 y PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio de información...”, op. cit., pp. 186-186, reconocen la importante influencia del principio de proporcionalidad sobre la exigencia de subsidiariedad que estipula el art. 21.2 de la Convención Multilateral.

⁹⁵⁵ Directiva 2011/16/ue, art. 17.1. Vid., en este sentido, RODRÍGUEZ-BERIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., p. 11.

Hasta la publicación del MTIEA en 2002, la fórmula para referirse a este estándar era la de “información necesaria”, recogida en el art. 26 del MCOCDE. Con la aprobación de este Modelo en 2002, se buscaba un intercambio más amplio, no constreñido por las diversas interpretaciones del término “necesaria”⁹⁵⁶. A raíz de la aprobación del MTIEA, se procedió a la reforma del art. 26.1 MCOCDE, sustituyendo el término “necesaria” por “relevancia previsible” en la versión del MCOCDE de 2005⁹⁵⁷. Tras esta modificación, el resto de instrumentos normativos que habilitan al intercambio de información adaptaron sus provisiones a la nueva locución –relevancia previsible–.

En cualquier caso, tanto una como otra fórmula hacen referencia a un mismo estándar, el cual veta el intercambio de cualquier categoría de datos cuya relevancia no esté claramente relacionada con la determinación o la comprobación del correcto cumplimiento de los deberes de un obligado tributario⁹⁵⁸. Puesto que el intercambio tiene una naturaleza instrumental al resto de potestades tributarias, su objeto no es el intercambio de cualquier tipo de información, sino únicamente de aquella interesante a los efectos de ejercer dichas potestades⁹⁵⁹. Este estándar exige por tanto que al momento de realizar un requerimiento de información exista alguna posibilidad razonable de que la información solicitada tendrá relevancia fiscal, aunque una vez se produzca el intercambio la misma finalmente no la tenga⁹⁶⁰.

De este modo, la Administración requirente deberá identificar de la mejor forma posible aquel contribuyente o aquellos bienes, servicios o transacciones acerca de los cuales está requiriendo información, así como las obligaciones tributarias aparejadas. Además, deberá requerir aquella información que razonablemente pueda resultar de utilidad para la correcta determinación de las obligaciones fiscales en cuestión, no pudiendo efectuar solicitudes desorbitantes⁹⁶¹. Así, la Autoridad requirente tiene el deber de conectar los datos solicitados con una o varias obligaciones concretas, referidas a sujetos determinados.

En este contexto, la motivación de la solicitud de información juega un papel fundamental, pues la misma será el elemento clave a la hora de juzgar el correcto cumplimiento de este principio, así como la necesidad de llevar a cabo el intercambio. Así las cosas, el estándar de relevancia previsible se constituye como una garantía del Estado requerido, previniendo una utilización abusiva o injustificada de la herramienta de intercambio información. Este principio impide que las Autoridades del Estado requirente efectúen solicitudes de información injustificadas de manera recurrente, y garantiza que los datos requeridos resultan realmente valiosos para quien los solicita.

⁹⁵⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 9.

⁹⁵⁷ Como los propios Comentarios al MCOCDE reconocen, esta modificación tenía por objeto adaptar la redacción del MCOCDE al MTIEA, si bien la misma no variaba la interpretación del artículo ni la posibilidad de realizar intercambios de información entre las partes. Vid. MCOCDE (2014), art. 26, para. 4.1.

⁹⁵⁸ VALDÉS ZAUNER, A. C., “Exchange of Information through Group Requests”, op. cit., p. 487.

⁹⁵⁹ NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio internacional de información...”, op. cit., p. 66.

⁹⁶⁰ CMOCDE (2017), art. 26 para. 5.

⁹⁶¹ SCHENK-GEERS, T., op. cit., p. 83.

Este principio se erige, además, como una protección para los titulares de los datos a intercambiar, los contribuyentes. En el intercambio previo requerimiento, la acreditación de la relevancia previsible de la información es una operación que debe realizarse *a priori*; esto es, un Estado debe realizar un juicio acerca de dicha previsibilidad de forma previa a la solicitud. Del mismo modo, tras la recepción del requerimiento o *a posteriori* – pero de forma previa a su envío-, el Estado requerido debe realizar el mismo juicio, optando por efectuar o no el intercambio. En consecuencia, este principio se proyecta sobre los dos extremos de la relación de intercambio, generando obligaciones tanto para el Estado que suministra como el que solicita la información.

El art. 26 MCOCDE contiene este requisito en su primer apartado, redactado como sigue:

“Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio”.

De acuerdo a los comentarios este estándar de relevancia previsible supone –respecto al intercambio rogado- que en el momento de realizar la solicitud exista una posibilidad razonable de que la información requerida será relevante a efectos fiscales, esto es, en la aplicación del ordenamiento tributario. Ello es independiente del hecho de que, una vez intercambiada la información, la misma se pruebe irrelevante⁹⁶². Consecuentemente, la evaluación acerca de la acreditación del criterio de relevancia previsible debe realizarse al momento de instar el requerimiento, con independencia del resultado final al que conduzca la información intercambiada en la jurisdicción del Estado requirente⁹⁶³.

La exigencia de relevancia previsible en el intercambio de información supone, en el otro extremo, una prohibición de instar *fishing expeditions*, esto es, de requerimientos genéricos o especulativos de información sin un nexo claro con una investigación o procedimiento en curso⁹⁶⁴. Este término resulta bastante descriptivo⁹⁶⁵, en tanto en cuanto alude a la práctica de echar las redes al mar, sin conocer qué hay exactamente debajo del barco y con la esperanza de sacar algún pez que pueda resultar provechoso.

En el caso de las *fishing expeditions* fiscales, las Administraciones “echar las redes” en forma de requerimientos de información vagos o incompletos, demasiado generales, con la esperanza de que entre toda la información recibida pueda encontrarse alguna que resulte útil en la aplicación de su normativa doméstica. Ello ocurre cuando un Estado no

⁹⁶² CMCOE (2017), art. 26 para. 5.

⁹⁶³ RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 25.

⁹⁶⁴ CMCOE (2017), art. 26 para. 5.

⁹⁶⁵ TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information...”, op. cit., p. 85.

aporta información suficiente junto a su requerimiento para identificar correctamente al o los contribuyentes involucrados o los negocios investigados⁹⁶⁶.

Respecto de estos requerimientos, por tanto, el estándar de relevancia previsible asienta una importante restricción, que tiene como resultado la eximente del Estado requerido de su obligación de intercambiar información cuando el requerimiento de la misma constituya una *fishing expedition*. No obstante, se ha señalado que el concepto de *fishing expedition* debe entenderse como un complemento al estándar de relevancia previsible, pero no como un límite adicional al intercambio de información. Esta afirmación viene reforzada por el hecho de que este término viene introducido en el Comentario y no en el propio art. 26 MCOCDE⁹⁶⁷.

Así las cosas el estándar de relevancia previsible exige un esfuerzo probatorio al Estado que solicita la información, quien debe constatar la idoneidad de la misma para la aplicación de su normativa tributaria doméstica. Ello debe hacerse acompañando al requerimiento todos aquellos datos que permitan verificar este hecho, así como la identificación de los sujetos sobre los que se solicita la información y la concreción de la información requerida. En este sentido, el Manual de la OCDE sobre el intercambio previo requerimiento incluye un listado de datos a acompañar a la solicitud de información al objeto de cumplir correctamente con esta exigencia⁹⁶⁸.

Primero se encuentra la identidad de aquellas personas, físicas o jurídicas, que puedan resultar relevantes a efectos de la investigación, esto es, que puedan estar en posesión de datos relevantes a efectos tributarios y, en la medida en que se sepa, la relación de los mismos con la persona objeto de investigación. El manual incluso aconseja el envío de esquemas en los que se ilustre gráficamente esta relación.

Sin embargo, en relación con la descripción de los sujetos, los Comentarios han declarado que la no identificación de un contribuyente por su nombre o dirección no es una quiebra del estándar de relevancia previsible y no dan lugar a la consideración automática el requerimiento como una *fishing expedition*, siempre y cuando el Estado requirente provea –otros- datos suficientes para su identificación en el Estado requerido⁹⁶⁹. Ello ha sido señalado como un intento del MCOCDE de garantizar la eficacia del intercambio de información en la mayor medida posible⁹⁷⁰, incluso cuando el Estado requirente desconozca ciertos datos relativos a los sujetos investigados.

No obstante, a este respecto se ha apuntado que la no identificación del sujeto investigado a través de su nombre y dirección puede menoscabar sus derechos de notificación, intimidad o incluso defensa, y resultar inconsistente con la legislación de numerosos Estados⁹⁷¹. En mi opinión, además, el identificar a los sujetos sobre los que

⁹⁶⁶ VALDÉS ZAUNER, A. C., “Exchange of Information through Group Requests”, op. cit., p. 488.

⁹⁶⁷ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N. “Exchange of Information. An Analysis...”, op. cit., p. 301.

⁹⁶⁸ Vid. OCDE, *Module 1 on Exchange of Information On Request*, op. cit., pp. 3-4.

⁹⁶⁹ CMOCDE (2017), art. 26 para. 5.1.

⁹⁷⁰ RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 9.

⁹⁷¹ TRAVERSA, E. y CANNAS, F., “Exchange of Information”, op. cit., p. 156.

se requiere información con datos diferentes a su nombre o dirección puede conducir a errores o confusiones en la recopilación de la información dentro de la jurisdicción del Estado requerido, ralentizando el intercambio y logrando justo el efecto contrario al perseguido con esta aclaración de los Comentarios, esto es, menoscabando su eficacia.

Además de ello, los Comentarios aceptan expresamente la posibilidad de que los requerimientos se refieran tanto a un obligado tributario concreto como a un grupo de obligados determinado, siempre que este estándar se cumpla correctamente⁹⁷². En estos supuestos, no obstante, afirman los Comentarios que el Estado requirente debe ser especialmente cuidadoso con el cumplimiento de este estándar, pues se trata de casos en los que determinar la diferencia con una *fishing expedition* puede resultar más difícil⁹⁷³. Consecuentemente, los Estados deben incluir una descripción de los hechos que han motivado la solicitud grupal, las razones por las que considera que los contribuyentes de dicho grupo no han cumplido con sus obligaciones fiscales y, finalmente, cómo la información solicitada puede ser de ayuda en la determinación de tales incumplimientos⁹⁷⁴.

En cualquier caso, la afirmación contenida en los comentarios respecto a la identidad de los sujetos delimita una zona “gris” entre aquellas solicitudes que identifican de manera inequívoca al contribuyente y las *fishing expeditions*⁹⁷⁵. En esta zona “gris”, los Estados llamados a suministrar la información pueden responder afirmativamente al requerimiento, o bien solicitar al Estado requirente más información que permita precisar con mayor exactitud su requerimiento, pero en ningún caso declinar atender dicho requerimiento.

Segundo, si la información solicitada hace referencia a un pago o transacción por vía de intermediarios, se recomienda incluir el nombre o n° de identificación de dicho intermediario.

Tercero, el Manual sugiere incluir un *background* en el que se detalle la finalidad para la que se solicita la información, el origen y las razones que llevan a instar el requerimiento y los motivos que llevan a pensar que la información puede encontrarse en poder de la Autoridad requerida o bien en poder o bajo el control de una persona situada en su jurisdicción.

Cuarto, se aconseja indicar a la Autoridad requerida el estado o la fase en la que el procedimiento de comprobación o investigación se encuentra en el Estado requirente, así como la naturaleza –civil, administrativa o penal- de dicho procedimiento. En estos casos y dada la divergencia entre ordenamientos los Comentarios sugieren la posibilidad de incluir una cierta explicación de los aspectos procesales de tal procedimiento y sus posibles consecuencias.

⁹⁷² CMCOODE (2017), art. 26 para 5.2.

⁹⁷³ CMCOODE (2017), art. 26 para 5.2.

⁹⁷⁴ CMCOODE (2017), art. 26, para. 5.2.

⁹⁷⁵ RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 25.

Por último, es necesario especificar qué información es necesaria y para qué propósito se requiere la misma, así como los documentos que pueden contenerla (por ejemplo contratos, facturas, etc.). En este sentido, en el contexto de los CDIs es preceptivo indicar si la información es necesaria para la aplicación del propio Convenio o bien para la aplicación de la normativa interna del Estado requirente. Junto a ello es necesario incluir qué períodos impositivos están siendo objeto de investigación y sobre qué períodos impositivos se solicita información.

De este modo, la Autoridad competente del el Estado requirente debe realizar un esfuerzo de motivación y justificación de su solicitud, explicando al Estado requerido cuáles son sus necesidades para la aplicación de su normativa tributaria en un caso concreto y cómo la información solicitada puede permitir dicha aplicación. Además, esta Autoridad debe facilitar la labor de la Administración requerida en la mayor medida posible, indicando dónde puede encontrarse la información o qué sujetos pueden tener conocimiento de la misma.

Por su parte, la Autoridad competente del Estado requerido deberá exigir el cumplimiento de este estándar de relevancia previsible en todo momento, si bien esta tarea no será sencilla en todos los casos, pues en determinadas circunstancias la relevancia en el Estado requirente no será evidente para el Estado requerido⁹⁷⁶. En consecuencia, ante cualquier requerimiento recibido tendrá la obligación de comprobar la correcta acreditación de este requisito. En caso de que el Estado requerido tenga dudas acerca de la relevancia previsible de la información solicitada, éste podrá pedir aclaraciones o más información al Estado requirente, para que éste clarifique los aspectos confusos y acredite la necesidad de los datos rogados.

Esta actitud frente a las solicitudes deriva del deber de todo Estado de proteger a sus contribuyentes, intercambiando la información sólo cuando pueda asumirse que la misma resulta relevante a fines fiscales⁹⁷⁷. En este sentido, el Estado debe mantener la confianza de sus obligados tributarios, los cuales deben contar con la garantía de que aquella información que entregan de forma voluntaria no será utilizada a la ligera ni de forma incorrecta⁹⁷⁸.

El Modelo de TIEA fue el primer instrumento en postular de forma explícita el estándar de relevancia previsible que debe ser cumplido por todo requerimiento. El art. 1 MTIEA hace una doble referencia a este estándar; la primera frase de este artículo sanciona que:

“Las autoridades competentes de las Partes contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de la información que previsiblemente pueda resultar de interés para la administración y la aplicación de su Derecho interno relativa a los impuestos a que se refiere el presente Acuerdo”.

⁹⁷⁶ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N. “Exchange of Information. An analysis...”, op. cit., p. 300.

⁹⁷⁷ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 82.

⁹⁷⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 38.

Por su parte, la segunda frase de este mismo artículo dispone lo siguiente: “*Dicha información comprenderá aquélla que previsiblemente pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria*”.

Como puede apreciarse, al igual que el art. 26.1 MCOCDE, el MTIEA fija el estándar de relevancia previsible de la información solicitada. Este criterio, de acuerdo a los Comentarios, tiene como finalidad establecer un intercambio de información tributaria tan amplio como sea posible⁹⁷⁹. A través de la exigencia de la relevancia previsible se evita que los requerimientos de información se denieguen en aquellos casos en que la evaluación definitiva de la pertinencia de la información sólo es posible después de examinada dicha información⁹⁸⁰. En estos casos, y como afirmaban los Comentarios al art. 26.1 MCOCDE⁹⁸¹, basta con que exista una posibilidad razonable de que la información puede ser relevante para cumplir con este estándar, independientemente de la relevancia *real* que la misma demuestre a posteriori.

Al mismo tiempo, este criterio establece la prohibición de realizar *fishing expeditions*. En este caso, las *fishing expeditions* –denominadas aquí como “entrevistas preliminares”– se definen como aquellas solicitudes de “información que tenga pocas probabilidades de resultar significativa con respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente”⁹⁸².

Para alcanzar un correcto cumplimiento de este estándar, el apartado 5º del art. 5 MTIEA –dedicado al mecanismo de intercambio– precisa la información que debe incluir una solicitud de información a otro Estado para dar cumplimiento de forma correcta al mismo. De este modo, el art. 5.5, pues el mismo detalla los requisitos que debe cumplir una petición por parte del Estado requirente para que la misma se adecue al estándar de relevancia previsible⁹⁸³. Este precepto se encuentra redactado como sigue:

Al formular un requerimiento de información en virtud del presente Acuerdo, la Autoridad competente de la Parte requirente proporcionará la siguiente información a la autoridad competente de la Parte requerida con el fin de demostrar el interés previsible de la información solicitada:

- (a) la identidad de la persona sometida a inspección o investigación;
- (b) una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en que la Parte requirente desee recibir la información de la Parte requerida;

⁹⁷⁹ CMTIEA (2015), para. 3.

⁹⁸⁰ CMTIEA (2015), para. 4.

⁹⁸¹ MCOCDE (2017), art. 26, para. 5.

⁹⁸² CMTIEA (2015), para. 3.

⁹⁸³ Según OBERSON, X., “The OECD Model Agreement...”, op. cit., p. 15, la inclusión de estos requisitos desplaza la carga de la responsabilidad al Estado requirente, que es quien debe determinar la relevancia previsible de los datos solicitados. En mi opinión no obstante ello no evita que el Estado requerido deba a su vez evaluar la relevancia de la información requerida, en cumplimiento del deber de protección de los derechos fundamentales de sus ciudadanos.

- (c) la finalidad fiscal para la que se solicita la información;
- (d) los motivos que abonen la creencia de que la información solicitada se encuentra en la Parte requerida u obra en poder o bajo el control de una persona que se encuentre en la jurisdicción de la Parte requerida;
- (e) en la medida en que se conozcan, el nombre y dirección de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada;
- (f) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el derecho y las prácticas administrativas de la Parte requirente; de que si la información solicitada se encontrase en la jurisdicción de la Parte requirente la autoridad competente de esta última estaría en condiciones de obtener la información según el derecho de la Parte requirente o en el curso normal de la práctica administrativa; y de que es conforme con el presente Acuerdo;
- (g) una declaración en el sentido de que la Parte requirente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo aquellos que dieran lugar a dificultades desproporcionadas.

Como los Comentarios al MTIEA reconocen al hilo de este listado, a la Parte requirente le interesa aportar el mayor número de datos para de esta forma permitir a la Parte requerida responder rápidamente a su requerimiento⁹⁸⁴. Por tanto, deberían evitarse los requerimientos de información incompletas. En este sentido, cuando la Autoridad competente del Estado requerido considere que la información contenida en el requerimiento no es suficiente para acreditar la relevancia previsible de la información solicitada, la misma requerida puede pedir información complementaria -sin que ello retrase la respuesta a un requerimiento de información que se ajusta a lo estipulado en el apartado 5-⁹⁸⁵.

Además, de ello, los Comentarios al MTIEA ofrecen toda una serie de ejemplos prácticos en los que deben incluirse las informaciones detalladas en esta lista⁹⁸⁶. No obstante, en mi opinión tanto los datos consignados en las letras “f” y “g” del art. 5.5 se corresponden con otros límites al intercambio de información (Autonomía procedimental y subsidiariedad respectivamente).

La Convención Multilateral también reconoce en su articulado el estándar de relevancia previsible consagrado en los Modelos de la OCDE. En concreto, el art. 4 de la Convención Multilateral dispone:

“Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta sección, que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención”.

⁹⁸⁴ CMTIEA (2015), para. 64.

⁹⁸⁵ CMTIEA (2015), para. 64.

⁹⁸⁶ CMTIEA (2015), paras. 57-63.

La concreción de esta exigencia se encuentra presente en los Comentarios al art. 4 de la Convención Multilateral, que establecen que la cooperación que articula la Convención tiene como objetivo descubrir y verificar aquellos hechos interesantes para la aplicación de los ordenamientos tributarios de los Estados parte, así como proteger las posibles ventajas fiscales a las que tengan derecho los contribuyentes en el contexto transnacional⁹⁸⁷. En consecuencia, un primer criterio a la hora de acreditar la relevancia de la información a intercambiar viene determinado por su idoneidad para cumplir estos objetivos.

En segundo lugar, los Comentarios reconocen que la finalidad de este estándar de relevancia previsible es el de ampliar en su máxima extensión posible el intercambio de información, si bien no hasta el punto de constituir una *fishing expedition*⁹⁸⁸. Los Comentarios afirman así que los Estados parte no están habilitados, bajo las disposiciones de la Convención, a solicitar información improbablemente relevante a los efectos fiscales de un contribuyente o un grupo de contribuyentes⁹⁸⁹. Esta previsión debe completarse con las disposiciones del art. 18 de la Convención Multilateral, que incluye un listado con los datos que deben consignarse en una solicitud de información a la Autoridad competente de otro Estado. Algunos de estos datos permiten acreditar la relevancia previsible de la información requerida, cumpliendo con la obligación fijada en el art. 4.1 de la Convención Multilateral. En concreto:

“a. la autoridad o agencia que inició la solicitud formulada por la autoridad competente;

b. el nombre, el domicilio o cualquier otra información que ayude a la identificación de la persona con respecto a la cual se formuló la solicitud;

c. en el caso de una solicitud de información, la forma en la que el Estado requirente desea que ésta le sea proporcionada, con el fin de satisfacer sus necesidades”.

Como los Comentarios reconocen, la exhaustividad de la información aportada por las Autoridades del Estado requirente en su solicitud permite a la Administración del Estado requerido responder de una forma más precisa al requerimiento⁹⁹⁰. En este sentido, dichos Comentarios otorgan una especial importancia a la identificación del sujeto acerca del que se solicita la información o bien de cualesquiera otras personas – intermediarios, promotores de esquemas de evasión fiscal, etc.- que puedan estar en

⁹⁸⁷ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 49.

⁹⁸⁸ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 50.

⁹⁸⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 50.

⁹⁹⁰ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 166.

posesión de datos relevantes para la investigación en curso, sin que ello pueda en ningún caso convertirse en una *fishing expedition*⁹⁹¹.

Finalmente, la DCA incorpora el estándar de relevancia previsible desarrollado por los instrumentos de la OCDE en su artículo 1. Este artículo establece que “*los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2*”⁹⁹².

La DCA incorpora en su artículo 1 así la exigencia de relevancia previsible de la información intercambiada, siguiendo la tendencia de los instrumentos analizados con anterioridad. A este respecto, los considerandos de esta norma establecen que el estándar de relevancia previsible supone que los EEMM no están en posición de realizar investigaciones aleatorias o solicitar información que previsiblemente no resultará pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente⁹⁹³. Bajo esta fórmula se esconde la prohibición de *fishing expeditions* importada de los Modelos de la OCDE⁹⁹⁴, de forma que el considerando 9 limita las posibilidades de los EEMM de realizar requerimientos imprecisos y no conectados con una investigación concreta⁹⁹⁵.

Como ha quedado de manifiesto, la exigencia de relevancia previsible en el intercambio de información establece un equilibrio entre la necesidad de ampliar la extensión del intercambio de información en la mayor medida posible y la prohibición de cursar solicitudes de información genéricas e indefinidas –*fishing expeditions*–⁹⁹⁶. Sin embargo, también se ha señalado que, pese a lograr uniformar las diferentes normativas relativas a este instrumento, este principio de relevancia previsible no determina qué concretos datos que pueden ser objeto de un intercambio de información⁹⁹⁷. Nos encontramos, por tanto, ante un concepto jurídico indeterminado⁹⁹⁸, frente al que es necesario precisar, en la medida de lo posible, su significado.

En este sentido, y pese a que su inclusión se aparta del enfoque internacional adoptado hasta el momento por este trabajo en la definición de los postulados que integran el viejo estándar de intercambio de información, el análisis de la definición de este

⁹⁹¹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 167.

⁹⁹² Directiva 2011/16/ue, art. 1. Aunque el término “relevancia” no aparece en la versión en castellano de la Directiva, la versión en inglés de esta directiva sí menciona expresamente la fórmula “*foresseeably relevant*” presente en el resto de instrumentos analizados.

⁹⁹³ Directiva 2011/16/ue, Considerando 9.

⁹⁹⁴ MACHANCOS GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16...”, op. cit., p. 241.

⁹⁹⁵ VASCEGA, M. y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border Situations...”, op. cit., p. 152. También MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 233.

⁹⁹⁶ NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., pp. 67-68.

⁹⁹⁷ NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., p. 69.

⁹⁹⁸ Así lo entiende SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente...”, op. cit., p. 156. También PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio...”, op. cit., p. 199.

concepto en el plano doméstico puede servir para concretar, en la medida de lo posible, la indeterminación de la que adolece el concepto de relevancia previsible a nivel internacional.

La doctrina defiende la identificación de este principio con el requisito de trascendencia tributaria, la utilidad que la información puede demostrar a la hora de realizar una aplicación de los tributos o controlar el cumplimiento de las obligaciones de un contribuyente concreto⁹⁹⁹. Esta trascendencia tributaria ha sido definida a nivel interno por la jurisprudencia que ha declarado que “la trascendencia tributaria ha de ser interpretada como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia¹⁰⁰⁰”.

De este modo, los datos objeto de intercambio deben resultar susceptibles de determinar con precisión la obligación tributaria que atañe a uno o varios contribuyentes, o de discernir el correcto cumplimiento de la misma por parte de tales contribuyentes. A este respecto, se ha señalado que existen ciertas notas delimitadoras de este concepto, que permiten su precisión en un mayor grado¹⁰⁰¹.

En primer lugar, se ha señalado que los datos deben poseer una relevancia actual. Consecuentemente, la relevancia tributaria ha de referirse a hechos consumados o efectivamente realizados que deben demostrar además una conexión con una obligación tributaria concreta. Es necesario, por tanto, que la relevancia tributaria se conecte a algún elemento del hecho imponible establecido por una norma que ya haya comenzado a desplegar efectos jurídicos¹⁰⁰².

Sin embargo, en ciertas ocasiones, la trascendencia tributaria puede predicarse respecto de aquellos datos conectados con un hecho imponible que todavía no se ha producido, pero que *irremediabilmente* se producirá en el futuro. En este caso, para poder apreciar tal trascendencia, es necesario que existan garantías que dicho hecho tendrá efectivamente lugar.

No obstante, también se ha apuntado que la trascendencia tributaria no tiene por qué ser únicamente actual o inmediata, sino que puede tener un carácter potencial o preventivo,

⁹⁹⁹ Numerosos autores establecen esta relación de identidad entre relevancia previsible y trascendencia tributaria; Vid., en este sentido: CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 78; o NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., p. 70. Así lo entienden también PATÓN GARCÍA, G. “La dimensión del intercambio...”, op. cit., p. 197 y MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 232.

¹⁰⁰⁰ SAN de 16 de mayo de 1990, que posteriormente fue reproducida en las SSAN de 8 de marzo y 2 de noviembre de 1994, y 11 de julio de 1995.

¹⁰⁰¹ Respecto de estas notas características vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pp. 67-79.

¹⁰⁰² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información...*, op. cit., p. 68.

o incluso meramente estadístico. En estos casos la trascendencia tendría una naturaleza hipotética o incierta, como en determinados supuestos en los que la normativa impone un deber de suministro de información periódico a los ciudadanos¹⁰⁰³.

En segundo lugar, la trascendencia tributaria puede demostrar un carácter directo o indirecto. La trascendencia directa de un determinado dato puede apreciarse cuando el mismo se refiere a los hechos imponibles; actividades, titularidades, actos y hechos a los que la norma conecta el gravamen. Por su lado, la trascendencia indirecta puede predicarse de aquellos datos que de manera colateral pueden incidir en la tarea de investigación o comprobación, esto es, aportando indicios que permitan averiguar hechos imponibles no declarados o guiando la actividad de la inspección¹⁰⁰⁴.

En tercer lugar, la trascendencia tributaria se traduce en la concurrencia de aquellos caracteres que posibilitan la utilización de la información en un procedimiento de comprobación o investigación, esto es, de su aptitud e idoneidad para la consecución del objeto perseguido por la investigación.

En consecuencia, a la hora de observar este requisito, los Estados deben solicitar la información con una relación lo más directa¹⁰⁰⁵ posible con la finalidad del procedimiento de investigación. Dicha información, por tanto, debe tener alguna conexión con el sujeto, el período impositivo o la obligación tributaria objeto de investigación, de manera que pueda guiar la actuación de la Administración.

Finalmente, a mi juicio el criterio de relevancia previsible cumple una función adicional en relación con el intercambio de información. Como comenté al inicio de este capítulo, los instrumentos que reconocen el intercambio de información han ampliado su ámbito subjetivo hasta su mayor extensión posible, eliminando cualquier restricción a esta herramienta basada en la nacionalidad o la residencia de la persona afectada por el intercambio¹⁰⁰⁶. En consecuencia, y dado que el intercambio de información no cuenta con un criterio de sujeción basado en dicha residencia o nacionalidad, es necesario establecer otro criterio a tenor del cual los Estados establezcan una habilitación competencial de sus Administraciones para la solicitud, recopilación y cesión de la información.

En suma, es necesario hallar un criterio que funcione como conexión entre el Estado que solicita la información, o el Estado que debe suministrarla, y los sujetos afectados por el intercambio, ya sea el propio obligado tributario o cualquier persona llamada a aportar la información requerida. En mi opinión, ya la vista de la redacción de los diferentes instrumentos en materia de intercambio, esta conexión no puede ser otra que

¹⁰⁰³ SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Asociación española de asesores fiscales, Ed. Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001, p. 44.

¹⁰⁰⁴ Esta distinción ha sido desarrollada por la jurisprudencia en las SSAN de 8 de marzo y 2 de noviembre de 1994 y 11 de julio de 1995.

¹⁰⁰⁵ Esta es la expresión utilizada por PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio...”, op. cit., p. 197.

¹⁰⁰⁶ Así lo establecen el artículo 26.1 MCOCDE (2017), el párrafo 7 de los Comentarios al MTIEA (2015), y el artículo 1.3 de la Convención Multilateral.

la relevancia previsible de la información, respecto a la determinación, comprobación, verificación, etc. de una obligación tributaria concreta. En un contexto en el que nacionalidad y residencia han perdido cualquier operatividad como criterio de sujeción, la relevancia previsible se erige como el nexo que genera la obligación de los sujetos afectados de soportar el intercambio y habilita a las Administraciones a utilizar esta herramienta de cooperación.

Por otra parte, la implementación de los instrumentos del así llamado “nuevo Estándar”, que habilitan al intercambio automático de información financiera, exige una profunda reflexión acerca del rol que el principio de relevancia previsible puede jugar respecto de esta modalidad de intercambio rutinaria.

Para algunos autores, la propia naturaleza del intercambio automático de información tributaria suprimiría cualquier problema respecto a la aplicación de este principio¹⁰⁰⁷. De este modo, la fijación previa y de mutuo acuerdo entre las Autoridades implicadas de todos aquellos datos a intercambiar supondría eliminar cualquier problema de interpretación respecto a la relevancia previsible de la misma. Así, la relevancia previsible de los datos a intercambiar quedaría acordada y certificada de antemano por las Autoridades de aquellas jurisdicciones comprometidas al intercambio rutinario de dichos datos.

Sin embargo, en mi opinión el hecho de que estas Autoridades acuerden la transmisión de ciertos datos para su utilización por la Administración tributaria no comporta irremediamente que los mismos cumplan con el estándar de relevancia previsible –tal y como se configura actualmente en los Modelos que habilitan al intercambio de información. Al contrario, a mi juicio cabe la posibilidad de considerar al intercambio automático como una gran *fishing expedition* periódica.

En esta modalidad se produce un intercambio de información sin referencia explícita a ninguno de los elementos que, de manera tradicional, han acreditado la relevancia previsible de los datos intercambiados. Así, la identificación de los datos a intercambiar se realiza a través de la referencia a categorías generales relativas a los titulares de la información, como su residencia o nacionalidad, y la obtención de rentas en una determinada jurisdicción. En consecuencia, el intercambio automático de información se realiza sin un objetivo tributario concreto; el mismo no se enmarca dentro de una investigación específica en curso, ni existe referencia alguna a las obligaciones tributarias o períodos impositivos en los que la información intercambiada puede resultar útil a efectos de una posible comprobación.

De esta manera, el intercambio automático comporta el envío y recepción de una gran cantidad de datos sin que se realice, por lo general, un examen detallado acerca de la necesidad *real* que tiene el Estado receptor de obtener la información que le es

¹⁰⁰⁷ NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, op. cit., pp. 69 y ss.

suministrada. En consecuencia, el necesario control sobre la relevancia tributaria previsible que debe realizarse en todo intercambio de información se ve claramente difuminado –cuando no suprimido– en esta modalidad de intercambio. Es por ello que podría plantearse la necesidad de introducir ciertas matizaciones –cuando no excepciones– al concepto de *fishing expedition*, tal y como está diseñado actualmente en los modelos objeto de estudio, de modo que el mismo pueda conjugarse con la modalidad de intercambio automático de información tributaria.

En este sentido, la relevancia previsible de la información intercambiada de manera automática guarda una estrecha relación con la posible utilización de la Administración intercambiada. A grandes rasgos, el intercambio automático de información tributaria puede utilizarse de dos maneras distintas.

Por un lado, los datos obtenidos pueden utilizarse de manera “tradicional” y al estilo de las demás modalidades de intercambio –previo requerimiento o espontáneo– comprobando la correspondencia de los mismos con la información consignada por los obligados tributarios en sus declaraciones. De este modo, confrontando los datos recibidos y los declarados por dichos obligados puede comprobarse el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los mismos, aun cuando realizan actividades transfronterizas, más allá del ámbito de competencias de la Administración.

A la hora de realizar esta tarea, el intercambio automático permite un mejor seguimiento de las actividades transfronterizas realizadas por los obligados tributarios. Ello es así debido a que el intercambio automático permite contar con datos actualizados de manera rutinaria y sin necesidad de cursar solicitud alguna a otra Administración. Además, este seguimiento puede realizarse a una escala mucho mayor que la permitida por otras modalidades, pudiendo llevar a cabo comprobaciones en masa de manera sencilla y rápida.

Así las cosas, a la hora de realizar una labor de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias concretas, el ámbito objetivo vendrá determinado por la base jurídica escogida para su constitución. Ello puede tener importantes consecuencias a la hora de hacer uso de la información intercambiada de acuerdo al estándar, pues la misma únicamente podrá ser utilizada en relación a aquellos impuestos comprendidos en el ámbito objetivo del instrumento que sirve como base jurídica a la aplicación del Estándar. De esta manera, el uso de la información vendrá condicionado por el Acuerdo, Convenio o, en su caso, la Convención Multilateral aplicable.

Por otro lado, el intercambio automático de información financiera permite asimismo una utilización de los datos recabados que supone una novedad en gestión tributaria, y que no guarda relación alguna con obligaciones fiscales concretas. Este intercambio permite la creación de gigantescas bases de datos, construidas a partir de la ingente cantidad de información recibida rutinariamente desde las jurisdicciones firmantes. Estas bases de datos son utilizadas por la Administración, no ya con el objetivo de comprobar obligaciones tributarias específicas, sino para la realización de análisis de riesgos que le permitan dirigir con mayor precisión su actuación. A través del análisis y

la explotación de estos datos –realizados en base a algoritmos y fórmulas estadísticas creadas al efecto- la Administración puede detectar con mucha mayor precisión qué áreas representan un mayor riesgo de incumplimiento del ordenamiento fiscal, y dirigir sus esfuerzos de gestión, comprobación o revisión hacia las mismas.

En este escenario, y como ha sido apuntado, la normativa dedicada al intercambio automático no conecta la obtención de datos con tributos concretos. Es por ello que los modelos analizados, pertenecientes al “nuevo Estándar” no diseñan un ámbito objetivo en sentido estricto, al contrario, los mismos recurren a fórmulas amplias como “la mejora del cumplimiento fiscal” o la utilización para “fines fiscales”. Esta redacción, no obstante, puede poner en riesgo el principio de relevancia previsible que, de manera tradicional, han gobernado el intercambio de información y a la postre, ha actuado como elemento legitimador de esta herramienta.

De esta manera, la falta de precisión de los usos de la información intercambiada, o de los objetivos perseguidos por el intercambio, puede suponer en la práctica un menoscabo de dicho principio. Ello puede traducirse en una violación del principio de proporcionalidad entre los datos recopilados por la Administración y el objetivo perseguido por dicha recopilación, una extralimitación por parte de las normas que habilitan a este intercambio automático y que, en definitiva, pondría en tela de juicio la legitimidad de las mismas.

6. Leyes y prácticas nacionales: la autonomía procedimental.

Un límite básico en la obtención de información por parte del Estado requerido viene constituido por el principio de autonomía procedimental o principio de actuación por cuenta propia¹⁰⁰⁸. El contenido de este principio supone que, si bien el intercambio de información obliga a los Estados a desarrollar acciones administrativas encaminadas a obtener la información requerida, la solicitud de información no puede traducirse en que el Estado requerido adopte medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa¹⁰⁰⁹.

Así, este principio delimita los medios que pueden y deben utilizar las Autoridades fiscales ante la recepción de un requerimiento de información¹⁰¹⁰. *Sensu contrario*, el principio de autonomía procedimental supone que la norma internacional que reconoce el intercambio de información no otorga –a menos que así lo prevea de forma expresa-, nuevas facultades a las Administraciones fiscales involucradas¹⁰¹¹.

Esta limitación relativa a las leyes y prácticas nacionales se encuentra íntimamente conectada con el principio de soberanía estatal, protegiendo la integridad del

¹⁰⁰⁸ Esta última denominación corresponde a FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio...”, op. cit., p. 117.

¹⁰⁰⁹ MUÑOZ FORNER, A., “The Council Directive on Administrative Cooperation...”, op. cit., p. 273.

¹⁰¹⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., pp. 141-142.

¹⁰¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 145.

ordenamiento y Autoridades del Estado requerido¹⁰¹². Dicho Estado está protegido frente a requerimientos que pudiesen obligarlo a forzar su normativa o práctica interna o a ir más allá de lo que sus poderes de obtención de información le permiten¹⁰¹³. De este modo, el principio de autonomía procedimental se erige como una garantía para los Estados parte de un acuerdo o convenio para intercambiar información tributaria de manera que ninguna contraparte pueda obligarles a violar su propia normativa doméstica amparándose en la obligación general de intercambiar información que establecen los instrumentos que reconocen esta herramienta.

Además, este principio también puede operar como garantía de los sujetos afectados por el intercambio de información, pues el mismo podría evitar que determinadas Administraciones obtengan de manera indirecta información que en principio les estaría vedada, haciendo uso de las competencias más amplias de otras Administraciones a través de la solicitud de un intercambio de información.

Finalmente, el principio de autonomía procedimental, o de actuación por cuenta propia, hace referencia a las medidas que un Estado debe adoptar frente a los requerimientos por parte de otros Estados en caso de no contar con la información solicitada. En otras palabras, este principio establece los recursos que debe dedicar el Estado requerido a la obtención de la información solicitada y qué competencias debe ejercer su Administración en dicha obtención.

El MCOCDE recoge este principio en su artículo 26.3 a), redactado como sigue: “*En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante*”.

El reconocimiento del principio de autonomía procedimental en el MTIEA se realiza de una manera distinta al MCOCDE. Si bien el Modelo de Convenio establece de forma expresa la no obligación de adoptar medidas que supongan la trasgresión de la normativa interna, el MTIEA estipula dicho límite de manera indirecta. Así, el art. 5.2 de este Modelo adopta la siguiente forma: “*Si la información en posesión de la autoridad competente de la Parte requerida no fuera suficiente para poder dar cumplimiento al requerimiento de información, esa Parte recurrirá a todas las medidas pertinentes para recabar de información con el fin de proporcionar a la Parte requirente la información solicitada (...)*”.

Como puede apreciarse, este precepto indica la necesidad de adoptar “todas las medidas pertinentes” para recabar la información requerida. Los Comentarios definen el término “pertinente” como aquella medida que “permite obtener la información solicitada por la parte requirente”¹⁰¹⁴, aclarando acto seguido que corresponde a la Parte requerida decidir qué medidas resultan pertinentes. Una interpretación lógica de esta expresión –a mi entender la más acertada atendiendo al espíritu de la norma– podría entender “todas

¹⁰¹² DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of information. An Analysis...”, op. cit., p. 304.

¹⁰¹³ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 165.

¹⁰¹⁴ CMTIEA (2015), para. 42.

las medidas pertinentes” únicamente como aquellas reconocidas en el ordenamiento del Estado requerido, sin obligación de adoptar medidas que contravengan su normativa o práctica domésticas. Esta es la postura del Manual de la OCDE cuando afirma que el art. 5.2 MTIEA contiene una previsión “similar” a la recogida en el art. 26.3 a) MCOCDE¹⁰¹⁵ –teniendo en cuenta, sin embargo, que “similar” no significa “idéntica”-.

No obstante, la redacción del art. 5.2 MTIEA deja abierta la posibilidad a la interpretación del término “pertinente” como aquella medida que, aun sin encontrarse recogida en el ordenamiento interno del Estado requerido, permitiese obtener la información solicitada. A la vista de esta expresión, en consecuencia, persiste la duda acerca de si la obligación fijada por el MTIEA de obtener e intercambiar la información solicitada puede llevar a la Administración requerida a adoptar medidas contrarias a su legislación pero necesarias –“pertinentes”- para cumplir con tal obligación. En mi opinión, la inclusión de una cláusula con la misma redacción que el art. 26.3 a), en la que la no obligación de llevar a cabo actuaciones contrarias a la normativa y práctica domésticas figurase de manera explícita, hubiera sido preferible a la hora de reconocer este principio en el MTIEA.

Por el contrario, la Convención Multilateral resulta mucho más precisa en el reconocimiento del principio de autonomía procedimental, incluyendo además la posibilidad de tener en cuenta la normativa interna del Estado requirente a la hora de denegar un intercambio de información. De este modo, el art. 21.2 a) estipula que la obligación general de intercambiar información impuesta por la Convención no debe ser “(...) *interpretado en el sentido de imponer al Estado requerido la obligación de: a) llevar a cabo medidas contrarias a su legislación interna o práctica administrativa, o a la legislación o práctica administrativa del Estado requirente*”. No obstante, también el art. 21.2 c) establece que los Estados Parte no están obligados a: “c) *suministrar información que no pueda obtenerse de conformidad con su propia legislación o práctica administrativa o de conformidad con la legislación o práctica administrativa del Estado requirente*”.

De este modo, la Convención Multilateral establece diversos supuestos en los que la obligación de intercambiar información se ve exceptuada, bien por la presencia de impedimentos legales en el ordenamiento del Estado requirente o bien por la presencia de dichos impedimentos en el Estado requerido. Estos impedimentos pueden responder a dos razones principales; la primera de ellas que la información, directamente, no pueda obtenerse de acuerdo a la normativa interna o práctica administrativa de uno de los dos Estados. Ello corresponde a ciertos datos que, por su propia naturaleza, se encuentran vedados al conocimiento de la Administración. La segunda razón atiende a aquellos supuestos en los que, pese a tratarse de datos que podrían ser conocidos por la Administración, su obtención supone la adopción de medidas contrarias al ordenamiento o la práctica administrativa de uno de los dos Estados Parte.

¹⁰¹⁵ OCDE, *Module on General and Legal Aspects*....., p. 17.

En resumen, y como afirman los Comentarios a la Convención Multilateral, el Estado requerido únicamente vendría obligado a hacer uso de las competencias de obtención de información que tuviese en común con el Estado requirente¹⁰¹⁶. En los demás supuestos, por tanto, la obligación de obtener e intercambiar la información se encuentra exceptuada, habilitándose al Estado requerido a denegar el intercambio de información. No obstante, como ya ha sido comentado con anterioridad, esta excepción resulta potestativa, pudiendo la Administración proceder a la recopilación y envío de la información sin que ello tenga efecto alguno sobre la validez del intercambio.

Por último, la DCA también recoge una referencia a la Autonomía procedimental en su art. 17.2, relativa a todas las modalidades de intercambio presentes en la Directiva. Este art. 17.2 DCA establece la no obligación de los EEMM de llevar a cabo acciones contrarias a su legislación interna para obtener una información requerida, y se encuentra redactado del siguiente modo: *“La presente Directiva no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación”*.

Esta formulación, a diferencia del resto de normativas examinadas hasta el momento, prescinde de la referencia a la práctica administrativa doméstica, haciendo referencia únicamente a la legislación del Estado requerido. Sin embargo, en mi opinión, este término “legislación” debe ser interpretado en un sentido amplio, de manera que comprenda tanto la norma positiva como aquellas resoluciones interpretativas que fijen la práctica administrativa aplicable en cada caso¹⁰¹⁷.

De acuerdo a lo dispuesto en estos instrumentos, a la hora de considerar la aplicación del principio de autonomía procedimental como una excusa válida frente a un requerimiento de información, es necesario analizar tres aspectos. En primer lugar y como es obvio, las leyes internas del Estado requerido, que establecerán qué tipo de información es posible obtener, así como las condiciones en las que debe recabarse tal información. Esta normativa constituirá, en consecuencia, el límite de la obligación de intercambiar información a los Estados Parte, más allá del marco legal establecido por la misma, los Estados involucrados en el intercambio no tendrán obligación alguna de poner a disposición de otros Estados datos tributarios¹⁰¹⁸.

No obstante, si bien la legislación del Estado requerido es el límite mínimo común fijado por todos estos instrumentos en su articulado, también existen ciertas previsiones, como el art. 21.2 a) y c) de la Convención Multilateral anteriormente analizado, que hacen referencia al ordenamiento del Estado requirente a la hora de esgrimir la aplicación del principio de autonomía procedimental. En mi opinión esta disposición

¹⁰¹⁶¹⁰¹⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para.183.

¹⁰¹⁷ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 23 considera que puesto que la práctica administrativa no debe desviarse de la previsión legal al respecto, el término legislación es lo suficientemente amplio para englobar a ambas.

¹⁰¹⁸ CMCOE (2017), art. 26, para. 14.

realiza un reconocimiento del principio de reciprocidad como complemento al límite fijado por la normativa doméstica.

En segundo lugar, los poderes y competencias de las Autoridades fiscales, que determinarán hasta qué punto pueden conducirse las acciones administrativas dirigidas a obtener la información en cuestión. Estos poderes y competencias, y la forma en que se ejercen por la Administración de cada Estado, componen el núcleo del concepto de “prácticas Administrativas”. De este modo, no solamente las normas positivas de un Estado podrán limitar la posibilidad de realizar un intercambio, sino que también el desarrollo común de las potestades de las Administraciones tributarias de los Estados parte pueden suponer un impedimento válido a dicho intercambio.

Ello puede ser un problema si se toman en consideración las disparidades que pueden existir entre las diversas tradiciones jurídicas existentes. En consecuencia, no resultaría extraño que dos Administraciones involucradas en un intercambio presenten diferencias organizativas notables, con mecanismos de obtención de información muy diferentes. En estos casos los Comentarios reconocen que la aplicación del principio de autonomía procedimental puede conducir a un intercambio muy reducido o incluso nulo. Frente a ello dichos Comentarios proponen la posibilidad de que los Estados Parte se planteen una ampliación del ámbito del intercambio de información¹⁰¹⁹.

Por último, habrán de tenerse en cuenta los derechos reconocidos a los contribuyentes en el Estado requerido, los cuales actuarán como un límite a la actividad de la Administración¹⁰²⁰. En este sentido, los instrumentos analizados diversas previsiones relativas a los derechos y garantías de los contribuyentes o bien de aquellas personas llamadas a proveer la información a la Administración requerida.

Un ejemplo claro es el recogido en el art. 1 MTIEA *in fine*, establece:

“Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información”.

En consecuencia, a la luz del MTIEA, un Estado requerido debe atender a las limitaciones que le imponga el catálogo de derechos y garantías doméstico a la hora de recabar la información necesaria para el intercambio. No obstante, estos derechos resultan aplicables siempre que no supongan un retraso indebido o directamente impidan el intercambio. El MTIEA parece establecer, de esta manera, una excepción a la aplicación de las garantías internas a favor de la efectividad del intercambio, conteniendo una “derogación implícita” de la normativa doméstica del Estado requerido.

¹⁰¹⁹ CMOCODE (2017), art. 26, para. 18.

¹⁰²⁰ Sobre este hecho llama la atención SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., pp. 172-174. También lo consideran necesario DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An Analysis...”, op. cit., p. 304.

La misma posición puede observarse en los Comentarios al art. 26 MCOCDE y al art. 21.2 a) de la Convención Multilateral –pues ambos están redactados de forma prácticamente idéntica-, en relación al caso concreto del derecho de notificación a los contribuyentes. Estos Comentarios describen la situación de ciertos ordenamientos en los que es necesario notificar al contribuyente de forma previa a la iniciación del intercambio, o a la cesión de datos a otra Administración como respuesta a un requerimiento de información. En estos casos, los Comentarios recomiendan dos actuaciones. Primero, el Estado que cuente con normas de este tenor debe poner este hecho en conocimiento de sus contrapartes a la hora de celebrar el Acuerdo o Convenio para el intercambio de información tributaria¹⁰²¹.

En segundo lugar, los Comentarios adoptan la postura de “derogar” de manera implícita estas reglas cuando las mismas puedan poner en riesgo la efectividad del intercambio. Así, los Comentarios afirman que las reglas de notificación a los contribuyentes no deben ser aplicadas en un modo que puedan llegar a frustrar los esfuerzos de cooperación entre Administraciones. Abogan por el contrario que estas normas deben contener excepciones que permitan su inaplicación cuando las mismas puedan poner en riesgo las posibilidades de éxito de dicha cooperación¹⁰²².

En cualquier caso, creo necesario destacar que los mismos Comentarios al MCOCDE y a la Convención Multilateral contienen una recomendación por la cual la aplicación de estos límites debe resultar potestativa, de manera que permitan denegar un intercambio de información si así lo considera el Estado requerido. Sin embargo, si pese a producirse una transgresión en este límite por parte del Estado requerido –por ejemplo obteniendo una información, que de acuerdo a su ordenamiento no podría haber obtenido-, dicho Estado decide ceder la información solicitada, ello no debe prejuzgar, en ningún sentido, la validez del intercambio¹⁰²³.

Como he comentado anteriormente, este principio informa asimismo la extensión de las medidas administrativas de investigación que las Autoridades del Estado requerido están obligadas a llevar a cabo. Ello es así porque numerosos instrumentos reconocen la obligación de llevar a cabo las medidas comprendidas en la normativa del Estado requerido, o incluso de conducir investigaciones administrativas con el objetivo de obtener la información solicitada. Ello genera el interrogante de la extensión con que deben adoptarse dichas medidas, y hasta qué punto las Administraciones requeridas se encuentran obligadas a agotar todas las posibilidades de obtención de la información presentes en su ordenamiento.

Por un lado, podría considerarse que el Estado no está obligado a ejercer poderes o llevar a cabo procedimientos “especiales”, poco comunes o sólo utilizados en

¹⁰²¹ MCOCDE (2017), art. 26, para. 14.1.

¹⁰²² MCOCDE (2017), art. 26, para. 14.1. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 183.

¹⁰²³ MCOCDE (2017), art. 26, para. 17. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 183.

determinados casos en su práctica doméstica habitual¹⁰²⁴. Por el otro, puede considerarse que el Estado requerido está obligado a llevar a cabo todas las acciones necesarias y disponibles en su ordenamiento para obtener la información solicitada (principio de autonomía nacional)¹⁰²⁵. En mi opinión, la segunda opción es la correcta. Si el objetivo de las normas que articulan el intercambio es permitir el mismo en la mayor extensión posible, entonces las Administraciones a la hora de recabar la información a intercambiar también deberán actuar de la forma más amplia posible¹⁰²⁶. Ello no puede suponer, no obstante, una transgresión del ordenamiento interno, debiendo actuar limitadas dichas Administraciones por el marco legal vigente en el Estado requerido.

La opción más común recogida en los instrumentos analizados es la de establecer que la obtención de información derivada de una solicitud internacional debe realizarse de igual manera que si dicha actuación correspondiese a un caso puramente doméstico. Ello resulta lógico desde la perspectiva de la no discriminación, de modo que tanto las obtenciones de información derivadas de un requerimiento transfronterizo como aquellas surgidas en el ámbito interno se rijan por un mismo régimen, asegurando un trato igualitario para los afectados en uno y otro caso¹⁰²⁷.

Tanto el apartado segundo del art. 5 MTIEA analizado anteriormente como el apartado cuarto del art. 26 MCOCDE abordan esta cuestión, estableciendo que, frente a una petición de información por parte de una Administración extranjera que requiera de la obtención de dicha información –por no encontrarse en poder de la Administración requerida–, el Estado requerido debe actuar como si de un caso de obtención doméstico se tratase. Esto es así porque el art. 26.4 pretende garantizar la eficacia del intercambio frente a posibles restricciones presentes en los ordenamientos internos de los Estados, pero al mismo tiempo no puede alterar los cauces de obtención de información presentes en cada uno de dichos Estados¹⁰²⁸. En consecuencia, los Estados deben cumplir de manera efectiva con el deber impuesto por el art. 26.1 MCOCDE utilizando sus propios mecanismos de captación de datos fiscales.

Todo ello se desprende del art. 4.1 l) MTIEA y de los Comentarios al art. 26.4 MCOCDE¹⁰²⁹, cuando definen "medidas para recabar información" como "las leyes y procedimientos administrativos o judiciales que permitan a una Parte contratante obtener y proporcionar la información solicitada"¹⁰³⁰. Consecuentemente, un Estado requerido debe utilizar los mismos medios que utilizaría en caso de necesitar los datos solicitados para la aplicación de su propia normativa tributaria, sin dedicar menores

¹⁰²⁴ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op.cit., p. 91.

¹⁰²⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 142.

¹⁰²⁶ Vid. SHCENK-GEERS, que considera que las Administraciones están obligadas cuando así lo prevea la norma en cuestión a emplear todos los mecanismos a su disposición –sin libertad para dejar de utilizar alguno de ellos– para obtener e intercambiar la información solicitada. En SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 168.

¹⁰²⁷ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N., "Exchange of Information. An Analysis...", op. cit., p. 304.

¹⁰²⁸ PATÓN GARCÍA, G., "La dimensión del intercambio de información...", op. cit., p. 207.

¹⁰²⁹ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.7.

¹⁰³⁰ MTIEA (2015), para. 42.

recursos a dicha obtención por tratarse de una solicitud de otra Administración, pero también sin extralimitarse en el uso de sus medidas.

Considero necesario, no obstante, resaltar la inclusión de los procedimientos judiciales que la definición del art. 4.1 l) MTIEA realiza. Esta previsión puede resultar de enorme importancia en determinados supuestos en los que la Administración, para proceder a la obtención de información, debe solicitar la autorización de un Juez -como ocurre por ejemplo en España respecto de las entradas en domicilio-. La previsión de los Comentarios al MCOCDE, así como del art. 4.1 l) MTIEA en conexión con el art. 5.2 del mismo instrumento, conlleva que, en estos casos, la Administración requerida está obligada a instar el preceptivo procedimiento judicial, solicitando en su caso cualquier autorización necesaria. Ello como es evidente garantiza una mayor eficacia del intercambio, ampliando el elenco de acciones de obtención de información que deben activarse como respuesta a una solicitud.

Sin embargo, los Comentarios al art. 26.4 van incluso más allá a la hora de establecer normas que garanticen la eficacia del intercambio frente a cualquier posible impedimento legal en el Estado requerido. En este sentido, los mismos estipulan que las restricciones temporales que puedan existir en un Estado para la obtención de información –como por ejemplo los períodos de prescripción-, no deben ser obstáculo a la hora de captar dicha información si ha sido solicitada por otro Estado¹⁰³¹. En consecuencia, si bien una Administración carecería de competencia para obtener cierta información a nivel interno por el transcurso del período de prescripción, este hecho no debe impedir que tal información sea recopilada cuando la misma sea requerida por una Administración extranjera en virtud de la obligación establecida por el art. 26.4 MCOCDE.

Ello como es evidente puede provocar una colisión con el ordenamiento interno del Estado requerido, e incluso entra en contradicción con la previsión de autonomía procedimental del propio art. 26.4 MCOCDE que obliga a la aplicación de la normativa interna como si de un caso doméstico se tratase. En aquellos casos en los que las normas de prescripción domésticas deban ser omitidas para cumplir con la obligación de intercambiar información, la Administración llamada a captar tales datos estaría extralimitándose en sus competencias, yendo más allá de las facultades que su ordenamiento interno les reconoce.

Además, esta regla puede generar situaciones discriminatorias, en las que aquellos contribuyentes inmersos en un procedimiento de comprobación estrictamente doméstico queden dispensados del deber de aportar información gracias al cumplimiento del plazo de prescripción. Frente a ellos, aquellos contribuyentes obligados a aportar información en virtud de un requerimiento con origen en una solicitud transfronteriza no podrían esgrimir tal cumplimiento del plazo de prescripción, quedando en una posición más gravosa que los anteriores.

¹⁰³¹ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.7.

En este sentido, los Comentarios introducen una cautela –a mi juicio totalmente insuficiente- relativa a los períodos de conservación de la información. A este respecto, dichos períodos no pueden verse alterados en la normativa doméstica, y la expiración de los mismos exime al Estado requerido de la obtención de la información solicitada, ya que, en la mayoría de los casos, dicha información simplemente no existirá¹⁰³².

Asimismo, la Convención Multilateral reitera la obligación de aplicar la normativa interna a la hora de obtener la información requerida por otro Estado, contenida en su artículo 21.3: “Si la información es solicitada por el Estado requirente de conformidad con esta Convención, el Estado requerido utilizará sus medidas para recabar la información solicitada”. De acuerdo a los Comentarios a la Convención, esta obligación de aplicar su ordenamiento doméstico para recopilar la información solicitada incluye aquellos procedimientos administrativos y judiciales encaminados a la obtención de la misma¹⁰³³.

No obstante, dichos Comentarios también afirman que las medidas aplicadas para recabar información con la finalidad de responder a un requerimiento deben ser aquellas que “normalmente” utilice el Estado requerido en los casos de ámbito doméstico. De este modo, dicho Estado no estaría obligado a aplicar medidas que, si bien están permitidas en su normativa interna, no son de uso corriente en la práctica¹⁰³⁴.

Finalmente, el artículo 6.3 DCA dispone: “*A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro*”.

A la luz de este precepto, por tanto, la colaboración que instaura la DCA entre los EEMM a efectos de la obtención de información debido a la solicitud de otro Estado tiene el mismo alcance que en los instrumentos anteriores. En consecuencia, también atendiendo a esta norma, frente a una solicitud de información fiscal por parte de una Autoridad extranjera, las Administraciones de los EEMM deben actuar como si de un caso de obtención de información interna se tratase, destinando los mismos recursos que a cualquier captación de información en el ámbito doméstico.

El principio de autonomía procedimental cuenta asimismo con ciertas excepciones necesarias para garantizar la eficacia de la herramienta de intercambio de información tributaria. Dichas excepciones tienen la consecuencia de revivir el deber que este límite hacía decaer, obligando a los Estados a obtener e intercambiar cierta información incluso cuando ello contravenga su normativa o práctica administrativa domésticas.

¹⁰³² CMCOODE (2017), art. 26, para. 19.7. En este sentido RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., pp. 36-37.

¹⁰³³ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 208. Respecto de la inclusión de los procesos judiciales entre las medidas de obtención de información véase, en este mismo apartado, las consideraciones realizadas al hilo de la definición de “medidas para recabar la información” en el art. 4.1 I) MTIEA (2002).

¹⁰³⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 183.

La primera de estas excepciones se encuentra recogida en los Comentarios al art. 26 MCOCDE, que afirman que la normativa interna relativa al secreto o la reserva de los datos en poder de la Administración de cada Estado no puede constituir en ningún caso una excusa válida para denegar un intercambio de información. Ello es así porque los instrumentos que articulan el intercambio establecen a su vez la obligación de tratar toda la información intercambiada con confidencialidad, garantizando la reserva de la misma¹⁰³⁵. De este modo, el intercambio se erigiría como una derogación implícita válida de estas normas de confidencialidad, siempre que el Estado que recibe la información cumpla correctamente con su deber de secreto.

La segunda excepción constituye una de las normas de mayor importancia dentro del ámbito del intercambio internacional de información tributaria¹⁰³⁶. Esta no es otra que la eliminación del secreto bancario, desarrollada a partir de los trabajos de la OCDE para mejorar el acceso a la información bancaria¹⁰³⁷. Estos trabajos de la OCDE defendían la necesidad de garantizar el acceso a la información bancaria en aras de aumentar la transparencia y la eficacia del intercambio de información tributaria. El resultado de los mismos fue la inclusión, en aquellos instrumentos que reconocen el intercambio de información, de una cláusula por la que se deroga el secreto bancario. El primero de ellos fue el MTIEA, que en su art. 5.4 reflejó la siguiente previsión:

“Cada Parte contratante garantizará que, a los efectos expresados en el artículo 1 del Acuerdo, sus autoridades competentes están facultadas para obtener y proporcionar, previo requerimiento:

a) información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados y fiduciarios”.

A tenor de los Comentarios a este artículo, “la información que suele reclamarse a los bancos incluye datos financieros, información relativa a cuentas y operaciones, así como información sobre la identidad o la forma jurídica de los titulares de las cuentas y de las partes que intervienen en las operaciones financieras”¹⁰³⁸. Estas informaciones, protegidas por normas especiales en determinadas jurisdicciones, deben ser accesibles para las Administraciones de los Estados parte del Acuerdo firmado en base al MTIEA,

¹⁰³⁵ CMOCDE (2017), art. 26, para. 14.

¹⁰³⁶ Así lo considera, por ejemplo, la Comisión Europea, cuando declara que la prohibición de secreto bancario a la hora de intercambiar información tributaria prevista en el art. 18 DCA es uno de los mayores logros de esta norma. *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 4.

¹⁰³⁷ Vid., en este sentido, las publicaciones de la OCDE dentro de su proyecto para la mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios, v. gr. *Improving Access to bank information for tax purposes*, OECD Publishing, París, 2000 y los informes de seguimiento: *Improving access to bank information for tax purposes: The 2003 Progress Report*, OECD Publishing, París, 2003 y *Improving access to bank information for tax purposes: The 2007 progress report*, OECD Publishing, París, 2007. Igualmente pueden encontrarse versiones en castellano publicadas por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) bajo el título: *Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios* (IEF, 2000) y los correspondientes informes de progreso de 2003 y 2007.

¹⁰³⁸ MTIEA (2015), para. 48.

con la finalidad de proceder a su intercambio. Este acceso puede realizarse por vía directa o indirecta, a través de un procedimiento administrativo o judicial, no obstante en este último caso dicho proceso “no debe ser tan pesado y tan dilatado en el tiempo que termine convirtiéndose en un impedimento para acceder a los datos bancarios”¹⁰³⁹.

El art. 5.4 MTIEA no debe entenderse referido únicamente a la información en poder de instituciones bancarias, al contrario, este artículo comprende además cualesquiera otras instituciones de carácter financiero o personas actuando como representantes o agentes fiduciarios. Estas dos últimas figuras se encuentran definidas en los Comentarios, delimitando el elenco de personas a las que dicho art. 5.4 MITEA impone el deber de colaborar frente a un intercambio de información. El agente fiduciario debe ser entendido como aquella persona no propietaria ni beneficiaria directa de la actividad empresarial que desarrolla o del dinero o la propiedad que gestiona, siendo su beneficiario otra persona con la que mantiene una relación que implica y requiere confianza y seguridad de una parte y buena fe de la otra¹⁰⁴⁰. Por su parte, según los Comentarios, “el término “representación” es muy amplio y abarca todas las formas de prestación de servicios empresariales”.

Siguiendo esta tendencia, el art. 26.5 MCOCDE incluyó en 2005 una cláusula similar, en la que declara que la autonomía procedimental no puede ser utilizada para denegar un intercambio de información cuando la norma infringida en el ámbito doméstico es una regla de secreto bancario. Dicho apartado queda redactado como sigue:

“En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona”.

De acuerdo a los Comentarios a esta previsión, el art. 26 MCOCDE prevé el intercambio de todo tipo de información, incluida aquella de carácter financiero o bancario –la cual, como es evidente, tiene un importante papel en la persecución del fraude-¹⁰⁴¹. Es por ello que el art. 26.5 MCOCDE introduce un concepto amplio de secreto bancario, que comprende aquellas informaciones en poder de otras instituciones financieras, representantes o agentes fiduciarios¹⁰⁴². En este sentido, la introducción de este art. 26.5 se incluye con la finalidad expresa de evitar que el secreto bancario, en sentido amplio, frustre la eficacia del intercambio de información¹⁰⁴³.

En la práctica, esta norma debe prevenir que un intercambio de información se deniegue por el mero hecho de que los datos solicitados se encuentren en poder de cualesquiera de estas instituciones. No obstante, tales datos, por su propia naturaleza, pueden suscitar

¹⁰³⁹ CMTIEA (2015), para. 48.

¹⁰⁴⁰ CMTIEA (2015), para. 49.

¹⁰⁴¹ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.10.

¹⁰⁴² CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.12.

¹⁰⁴³ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.11.

la aplicación de otra de las excepciones contenidas en el art. 26 MCOCDE. En consecuencia, pese a la derogación expresa del secreto bancario operada por el apartado 5 de este artículo, nada impide que un Estado deniegue un intercambio de información si los datos en poder de una institución financiera se encuentran amparados, por ejemplo, por el secreto comercial o profesional¹⁰⁴⁴.

Como puede apreciarse, ambos Modelos de la OCDE adoptan técnicas normativas diferentes para eliminar el secreto bancario respecto del intercambio internacional de información tributaria. Mientras el MTIEA estipula una obligación positiva, en la que los Estados *deben* proveer a sus autoridades competentes de las facultades para obtener la información en poder de bancos e instituciones similares, el MCOCDE configura la eliminación del secreto bancario como una excepción al principio de autonomía procedimental conforme a la cual una concreta norma de derecho interno –el secreto bancario– deviene inválida para relevar al Estado de su deber de intercambiar información. El resultado en la práctica, no obstante, debe ser el mismo, permitiendo a la Administración del Estado requerido la obtención e intercambio de las informaciones en poder de estas instituciones.

El art. 21.4 de la Convención Multilateral impide asimismo que un Estado parte se ampare en su secreto bancario y en el hecho de que la información se encuentre en poder de cualquier tipo de institución o agente financiero o fiduciario para denegar el intercambio de información¹⁰⁴⁵. En este caso, el art. 21.4 realiza una mención expresa a los artículos 21.1 y 21.2, dejando claro que el mismo supone una excepción a los límites contenidos en los mismos –en especial el principio de autonomía procedimental–.

De este modo, la Convención Multilateral contiene una derogación del secreto bancario similar a la recogida en el art. 26.5 MCOCDE; como sus propios Comentarios reconocen esta previsión tiene el objetivo de impedir que la excepción que consagra el límite relativo a las leyes y prácticas nacionales frustre el intercambio de información debido a la existencia de secreto bancario en la jurisdicción requerida¹⁰⁴⁶. Además, este artículo al igual que el MTIEA y el MCOCDE extiende la derogación de la confidencialidad en el ámbito del intercambio de información a otras instituciones financieras, representantes y agentes fiduciarios¹⁰⁴⁷.

En todos estos casos, el Estado requerido debe garantizar el acceso a la información por parte de sus autoridades, ya sea de forma directa o indirecta, a través de un procedimiento administrativo o judicial. Dicho procedimiento, sin embargo, no debe presentar unas características que impongan una carga desmesurada o un consumo de

¹⁰⁴⁴ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.14.

¹⁰⁴⁵ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, art. 21.4.

¹⁰⁴⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 210.

¹⁰⁴⁷ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 212.

tiempo desproporcionado, de manera que no impidan la efectiva realización del intercambio de información¹⁰⁴⁸.

Por último, y al igual que en los casos anteriores, la derogación del principio de autonomía procedimental operada por el art. 21.4 de la Convención Multilateral únicamente hace referencia a la protección de la información por el simple hecho de encontrarse en poder de una institución financiera, representante o agente fiduciario. Si dicha información se encuentra protegida por otros motivos como pueden ser el secreto comercial o profesional, el Estado requerido se encontraría en disposición de denegar el intercambio¹⁰⁴⁹.

Por último, la DCA recoge la derogación del secreto bancario a los efectos del intercambio de información en su artículo 18.2. Este reconocimiento supone, finalmente, la derogación del secreto bancario en el seno de la UE, venciendo las reticencias históricas de ciertos EEMM¹⁰⁵⁰. Esta previsión se realiza de la misma forma que lo hacen el MCOCDE y la Convención Multilateral, esto es, como una excepción al principio de autonomía procedimental. Dicho artículo presenta el siguiente tenor literal:

“No podrá interpretarse, en ningún caso, que los apartados 2 y 4 del artículo 17 autorizan a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona”.

A este respecto, se ha apuntado que la discriminación del secreto bancario respecto del secreto comercial en la DCA responde a los diferentes efectos que uno y otro tienen sobre el mercado interno. El secreto comercial protege las informaciones más sensibles de las empresas, mejorando la competitividad entre ellas. Por el contrario, el secreto bancario puede atraer entidades a los Estados que cuenten con esta previsión, la cual puede impedir el correcto control de las Administraciones tributarias y en última instancia permitir que dichas entidades consigan una menor tributación, lo cual daña la competencia en el mercado interior de la Unión¹⁰⁵¹.

Finalmente, la Directiva, al igual que los instrumentos analizados con anterioridad, no establece ningún procedimiento de obtención de la información bancaria aplicable en

¹⁰⁴⁸ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 211.

¹⁰⁴⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 214.

¹⁰⁵⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación...”, op. cit., p. 69. Esta reticencia motivó incluso la introducción de un régimen transitorio en la derogada Directiva del Ahorro que permitía a ciertos Estados no intercambiar la información bancaria a la que esta norma hacía referencia, a cambio de aplicar un régimen de retenciones alternativo. Sin embargo, como apunta FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio...”, op. cit., pp. 129-130, esta derogación del secreto bancario se ha convertido en una constante en la normativa de cooperación Europea.

¹⁰⁵¹ GABERT, I., “Council Directive 2011/16/UE...”, op. cit., p. 345.

todos los EEMM. En consecuencia, cada Estado debe garantizar la disponibilidad de dicha información, pero utilizando sus propias medidas internas para conseguirla¹⁰⁵².

Como ha quedado de manifiesto a la luz de las disposiciones de estos cuatro instrumentos, el principio de autonomía procedimental, que supone que los Estados no están obligados a contravenir su legislación a la hora de cumplir con el deber de intercambiar información, cuenta con una importante excepción en la derogación del secreto bancario. Ello supone que, frente a un intercambio de información, la información en poder de instituciones financieras y figuras afines pierde toda la protección de confidencialidad que el ordenamiento doméstico pueda ofrecer, debiendo ser obtenida e intercambiada por sus autoridades competentes. Este hecho, no obstante, puede generar ciertas discriminaciones en los Estados que reconozcan el secreto bancario, de tal modo que en los procedimientos internos la Administración vea vetado el acceso a dicha información, pero en las solicitudes transfronterizas pueda actuar con plena competencia en la obtención de la misma.

7. El secreto del contenido de las informaciones.

Una segunda categoría de límites que el intercambio de información contempla es la referida al secreto del contenido de las informaciones. Bajo esta expresión se engloban aquellas informaciones que tradicionalmente han contado, en numerosos ordenamientos, con un plus de protección conocido como “secreto”. Esta excepción a la obligación de intercambiar información ha sido recogida en diversos instrumentos pudiendo ser dividida en dos vertientes: el secreto “empresarial” –*business*– en sentido amplio e independientemente de las diferentes denominaciones que este límite pueda recibir en diversos ordenamientos y normas (secreto industrial, comercial, empresarial, profesional...) y el secreto profesional¹⁰⁵³.

De este modo, cuando una información susceptible de ser intercambiada o requerida por otro Estado se encuentre amparada por uno de estos secretos, decaerá la obligación de realizar el intercambio, el cual será meramente discrecional para el Estado en posesión de la información¹⁰⁵⁴.

La primera categoría, el secreto “empresarial” en un sentido amplio, engloba a aquellos secretos de tipo industrial o comercial, referidos a aquellas informaciones de una importancia económica considerable, que pueden ser explotadas de forma práctica y cuya revelación puede tener un daño potencial elevado para aquellos sujetos (empresas en la práctica totalidad de los casos) a los que hace referencia¹⁰⁵⁵. Además ha sido

¹⁰⁵² HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE...”, op. cit., p. 99.

¹⁰⁵³ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 185. La misma distinción hace MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 101.

¹⁰⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 198.

¹⁰⁵⁵ Esta es la definición contenida en el *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 194 y en los CMCOCD (2017), art. 26 para. 19.2.

señalado que a estas características puede añadirse el hecho de que la información protegida sea conocida únicamente por un reducido grupo de personas¹⁰⁵⁶.

En consecuencia, este tipo de secreto tiene una gran importancia en el escenario económico actual, caracterizado por un grado de industrialización notable en el que investigación e innovación tienen un papel destacado¹⁰⁵⁷. En este contexto, los secretos empresariales, industriales o comerciales, las futuras innovaciones tecnológicas, estrategias comerciales u operaciones financieras de las empresas tienen un enorme valor, y su revelación a competidores supone un grave perjuicio. Así, esta restricción al intercambio de información se convierte en una garantía de los contribuyentes titulares de la información, que ven protegidos sus intereses económicos y comerciales a través de la misma¹⁰⁵⁸.

El secreto empresarial en el intercambio de información cumple con una doble finalidad. Por un lado, protege los intereses privados en juego, previniendo la revelación de secretos empresariales que, en la práctica, conforman una ventaja competitiva de sus titulares frente a sus competidores. Protege así la capacidad de los contribuyentes afectados por el intercambio de generar beneficios a través de una actividad empresarial. Por otro lado, protege los intereses públicos relacionados con esos secretos, pues prevé el espionaje industrial para preservar el tejido empresarial o la competitividad de un determinado sector económico del Estado¹⁰⁵⁹.

El MCOCDE reconoce en su art. 26.3 c) la posibilidad de denegar el intercambio de una información amparada por secreto empresarial (en sentido amplio, entrarían aquí los secretos industrial, comercial o empresarial). Los Comentarios a este artículo extienden incluso esta protección, amparando con el secreto comercial no sólo a las empresas titulares de la información en cuestión, sino a terceros que actúan como “guardianes de las mismas”, por ejemplo bancos¹⁰⁶⁰.

El art. 7 del Modelo de TIEA, que recoge los diversos límites al intercambio de información, reconoce el secreto del contenido de las comunicaciones en su apartado segundo. El mismo queda redactado como sigue: “*Las disposiciones del presente Acuerdo no impondrán a una Parte contratante la obligación de proporcionar información que revele secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o un proceso industrial (...)*”.

Por su parte, Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua también presta atención a la protección del secreto del contenido de las informaciones, recogido en su artículo 21.2 d). De este modo, establece que un Estado parte no está obligado al “*suministrar información que pudiera revelar cualquier secreto comercial,*

¹⁰⁵⁶ DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An Analysis...”, op.cit., p. 305.

¹⁰⁵⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 101.

¹⁰⁵⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 101.

¹⁰⁵⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., pp. 101-102.

¹⁰⁶⁰ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.2. Estos supuestos deben ser distinguidos de aquéllos en los que se hace referencia al secreto bancario. En este caso la información protegida lo está por su condición de secreto empresarial, como por ejemplo puede serlo una patente depositada en un banco para su custodia.

empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial". En estos casos, y como ocurría en los Modelos OCDE, los Comentarios a la Convención Multilateral establecen que es preciso realizar una diferenciación entre la parte de la información cubierta por estos secretos y aquella parte no protegida por los mismos, procediendo al intercambio de esta última¹⁰⁶¹.

No obstante, estos instrumentos también introducen ciertas cautelas a la utilización de esta previsión como excusa válida frente a la obligación de intercambiar información. En primer lugar, los Comentarios a la Convención Multilateral y al MCOCDE establecen que la información financiera, como libros y registros no pueden ser considerados por su naturaleza amparados por este secreto. En segundo lugar, ambos instrumentos recogen una previsión que pretende salvaguardar en la mayor medida posible la eficacia del intercambio frente en los casos en los que entre en juego esta excepción las Administraciones deben tratar de "salvar" el intercambio, diferenciando los fragmentos de información realmente amparados de los que no y enviando estos últimos¹⁰⁶².

Frente a una solicitud de información susceptible de ser protegida por el secreto comercial, la Autoridad competente requerida debe analizar qué información puede ser explotada de forma práctica y cuya revelación puede tener un daño potencial elevado, para descartar su envío y ceder a la Administración requirente todos aquellos datos que no cumplan con dicha condición.

Por su parte, el art. 7.2 MTIEA, *in fine*, establece que "*No obstante lo anterior, la información a la que se hace referencia en el apartado 4 del artículo 5 no se tratará como tal secreto o proceso industrial únicamente por ajustarse a los criterios de dicho apartado*". La información a la que hace referencia, señalada en el apartado 4 del art. 5, se encuentra a su vez dividida en dos categorías:

"a) información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados y fiduciarios;

b) información relativa a la propiedad de sociedades, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones, "Anstalten" y otras personas, incluida, con las limitaciones establecidas en el artículo 2, la información sobre propiedad respecto de todas las personas que componen una cadena de propiedad; en el caso de fideicomisos, información sobre los fideicomitentes, fiduciarios y beneficiarios; y en el caso de fundaciones, información sobre los fundadores, los miembros del consejo de la fundación y los beneficiarios. El presente Acuerdo no impone a las Partes contratantes la obligación de obtener o proporcionar información sobre la propiedad con respecto a sociedades cotizadas en Bolsa o fondos o planes de inversión colectiva públicos, a

¹⁰⁶¹ Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, para. 194.

¹⁰⁶² Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, para. 194 y CMOCDE (2017), art. 26 para. 19.2.

menos que dicha información pueda obtenerse sin ocasionar dificultades desproporcionadas”.

El art. 7.2 MTIEA excluye de la protección ofrecida por el secreto comercial, por tanto, a la información bancaria y financiera, acorde al desarrollo del proyecto *Improving Access to bank information for tax purposes*¹⁰⁶³. No obstante, el MTIEA va incluso más allá, limitando la operatividad de los secretos comerciales respecto a la información relativa a la propiedad de sociedades, esto es, relativa a los beneficiarios efectivos de ciertas operaciones que tienen como protagonistas a personas jurídicas. De este modo, si bien este Modelo reconoce el secreto comercial como excepción a la obligación de intercambiar información, también le impone significativas restricciones al objeto de garantizar la cesión de ciertos datos altamente sensibles a efectos fiscales.

Finalmente, el art. 17 de la Directiva 2011/16 reconoce esta misma protección con una redacción prácticamente idéntica a la de la Convención, expresada como sigue: “*Podrá denegarse la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial (...)*”.

En cuanto al segundo de los “secretos”, el profesional, éste también ha sido designado como una de las razones para denegar el intercambio de información. El propio artículo 26.3 c) MCOCDE protege las informaciones amparadas por secreto profesional, el más común de ellos el privilegio de secreto entre representantes legales (abogados, asesores y consultores legales) y cliente (*solicitor’s privilege*). Los Comentarios al artículo 26.3 MCOCDE desarrollan este secreto¹⁰⁶⁴, aclarando que siempre que abogados y representantes legales actúen como tales, verán protegidas sus comunicaciones con sus clientes. La justificación de esta protección se halla en la garantía para los clientes de que cualquier información revelada a un tercero –profesional- en búsqueda de consejo o asesoría legal no podrá ser usada contra ellos. Esta garantía tendrá como resultado una mejor labor por parte del abogado o asesor, pues el cliente revelará toda la información disponible sin miedo a que la misma pueda perjudicarlo¹⁰⁶⁵.

En este mismo sentido, el art. 21.2 d) de la Convención Multilateral, y el art. 17.4 DCA reproducidos anteriormente, reconocen este secreto profesional como una de las razones que permiten denegar la cesión de datos fiscales objeto de requerimiento por parte de otro Estado. Finalmente, el MTIEA es el único de estos instrumentos que regula el secreto profesional de manera separada al secreto comercial. Si este último venía

¹⁰⁶³ Vid., en este mismo Capítulo el apartado dedicado al principio de autonomía procedimental.

¹⁰⁶⁴ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.3. El CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.4 incluso proponen una redacción alternativa para el art. 26.3, incluyendo un apartado adicional (d) con el siguiente contenido (la traducción es mía):

“d) obtener o ceder información que podría revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado o representante legal cuando dichas comunicaciones:

i) se produzcan con el objeto de buscar o proveer asistencia legal o,

ii) se produzcan con el objeto de usarse en procedimientos actuales o previsibles”.

¹⁰⁶⁵ BRIFFA, B., “Exchange of Information and Professional Privileges”, en GÜNTHER, O.-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 545-564, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 547.

recogido en el art. 7.2 MTIEA, el secreto profesional cuenta con un apartado propio, el art. 7.3, redactado del siguiente modo:

“Las disposiciones del presente Acuerdo no impondrán a una Parte contratante la obligación de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido, cuando dichas comunicaciones:

a) se produzcan con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico, o

b) se produzcan a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto”.

La regulación del MTIEA se constituye como la más detallada al respecto, delimitando en mayor medida en el propio articulado el elenco de informaciones susceptibles de ser amparadas por este secreto. El art. 7.3 MTIEA fija así unos requisitos relativos a la forma de obtener la información por los representantes legales y a la naturaleza de la propia información, los cuales deben cumplirse para poder dotar a la misma del *plus* de protección que establece el precepto. De acuerdo a los Comentarios MTIEA estos requisitos pueden resumirse en tres condiciones, esto es, cuando la información “constituya (1) *“una comunicación confidencial”* entre (2) *“un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido”* cuando dicha comunicación (3) *“se produzca con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico”* o *“se produzca a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto”*¹⁰⁶⁶.

A este respecto, los Comentarios al MTIEA definen el término “comunicación confidencial” como aquellas comunicaciones al representante legal en las que “el cliente tenga motivos razonables para esperar que se mantenga en secreto”¹⁰⁶⁷. De este modo, dichos Comentarios aclaran que “no son confidenciales las comunicaciones que se producen en presencia de terceras personas, siempre que éstas no trabajen para el abogado ni sean sus representantes de cualquier otro modo”¹⁰⁶⁸. En este mismo sentido, los Comentarios tampoco consideran como confidenciales aquellas comunicaciones recibidas por el abogado “con la petición de que las divulgue a terceras personas”¹⁰⁶⁹.

El segundo requisito hace referencia a los sujetos amparados por el secreto profesional, esto es, aquellos “representantes legales” cuyas comunicaciones se encuentran protegidas¹⁰⁷⁰. La condición fundamental para la protección de las comunicaciones, a tenor de los Comentarios MTIEA es la autorización del ejercicio profesional del representante legal. En consecuencia, las comunicaciones a personas con formación

¹⁰⁶⁶ CMTIEA (2015), para. 85.

¹⁰⁶⁷ CMTIEA (2015), para. 86.

¹⁰⁶⁸ CMTIEA (2015), para. 86.

¹⁰⁶⁹ CMTIEA (2015), para. 86.

¹⁰⁷⁰ El *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 195, así como los CMCOCE (2017), art. 26, para. 19.3 defienden que el elenco de sujetos que deben entenderse comprendidos en esta previsión ha de definirse de manera estricta.

jurídica pero que carecen de autorización para el ejercicio profesional no pueden gozar de la protección del secreto profesional que el MTIEA estipula¹⁰⁷¹.

En segundo lugar, es asimismo requisito imprescindible que los abogados o representantes legales actúan en condición de tales, quedando excluidas aquellas informaciones conocidas por abogados o representantes legales actuando “*como accionista representante, fiduciario, fideicomitente, consejero de una sociedad o en virtud de un poder notarial de representación para representar a una sociedad en sus asuntos empresariales*”¹⁰⁷².

En tercer y último lugar, la forma de obtener la información por el representante legal, así como la naturaleza de dicha información y la utilidad que la misma puede tener para el cliente también limitan la extensión de esta protección. Dicha limitación tiene el objeto de conseguir que el secreto profesional interfiera en la menor medida posible en el intercambio de información¹⁰⁷³, y sólo cuando realmente pueda traducirse en una conculcación de los derechos de los sujetos afectados. Para ello, los Comentarios al MTIEA describen dos situaciones.

Primero, la información amparada por este secreto debe haber sido comunicada en el contexto de búsqueda de asesoramiento legal, protegiéndose tanto aquellas informaciones provenientes del cliente como del representante legal¹⁰⁷⁴. Segundo, también existe una protección del secreto profesional en aquellos casos en los que el representante legal no actúa como asesor, sino que tiene encargada la tutela de un procedimiento o proceso judicial. En estos casos la protección se extiende sobre aquellas informaciones provenientes tanto del cliente como del representante que bien sean utilizadas, o bien sean susceptibles de ser utilizadas en cualquier proceso judicial¹⁰⁷⁵.

No obstante, estos instrumentos recogen asimismo ciertas cautelas con la finalidad de evitar que la protección que estos secretos ofrecen pueda poner en riesgo la efectividad del intercambio de información. En consecuencia, este privilegio no puede otorgarse cuando el motivo de desvelar la información a un representante legal fue precisamente proteger la información de un posible intercambio¹⁰⁷⁶, o bien cuando el abogado o representante legal tiene un papel activo en la construcción de un plan para evadir impuestos¹⁰⁷⁷.

El objetivo de estas cautelas es garantizar una protección frente a la posible utilización de forma fraudulenta para proteger ciertas informaciones sensibles de una persona,

¹⁰⁷¹ CMTIEA (2015), para. 87.

¹⁰⁷² Así lo estipulan los CMCOODE (2017), art. 26, para. 19.3 y CMTIEA (2015), para. 88.

¹⁰⁷³ Vid., en este sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio de información...”, op. cit., p. 128.

¹⁰⁷⁴ CMTIEA (2015), para. 89.

¹⁰⁷⁵ CMTIEA (2015), para. 90.

¹⁰⁷⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 195. CMCOODE (2017), art. 26, para. 19.3 y CMTIEA (2015), para. 89.

¹⁰⁷⁷ RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 33.

mediante el envío a su abogado con el único fin de gozar del amparo de este secreto¹⁰⁷⁸. Es por ello que se ha considerado que, además de la precaución frente al uso fraudulento comentada anteriormente, determinadas informaciones quedan fuera del secreto profesional en cualquier caso, tales como la identidad de socios, directores o beneficiarios efectivos¹⁰⁷⁹. En este mismo sentido se ha reconocido la posibilidad de que una Administración pueda, en nombre del Estado requirente, verificar o poner en duda la existencia de un secreto profesional válidamente constituido¹⁰⁸⁰.

A pesar de este amplio reconocimiento, como he apuntado al inicio de este apartado, la interpretación de las previsiones de secreto contenidas en los instrumentos relativos al intercambio de información debe ser estricta, aplicándose únicamente cuando realmente exista un potencial perjuicio económico sustancial y de modo que no impidan el intercambio efectivo de información¹⁰⁸¹. Así por ejemplo no puede alegarse una posible violación del secreto comercial cuando la revelación de la información simplemente de lugar a situaciones embarazosas para la empresa o genere una mala publicidad para la misma¹⁰⁸².

La operatividad de los secretos como límite al intercambio de información debe ser consecuentemente modulada por el principio de proporcionalidad, logrando una correcta aplicación que no elimine la posibilidad de conseguir una cooperación leal y fluida entre Administraciones tributarias. Así por ejemplo, como reconoce el Manual OCDE y los Comentarios a la Convención Multilateral, ciertos libros y registros en poder de las empresas no deben ser considerados, *per se*, como amparados por estos secretos¹⁰⁸³.

Además, y aunque una cierta información se considere bajo la protección de estos secretos a todos los efectos, los Estados requeridos deben realizar una valoración respecto de las posibilidades que existen de que los mismos sean revelados. Así, si consideran que la Autoridad receptora es capaz de ofrecer un nivel de confidencialidad adecuado para evitar tal revelación y el daño al contribuyente aparejado a ella, podrán proceder a intercambiar la información en cuestión¹⁰⁸⁴. En este mismo sentido se ha

¹⁰⁷⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 109. Esta situación puede ser más flagrante si tenemos en cuenta que, por norma general, este secreto no tendrá un plazo limitado de operatividad, prolongándose indefinidamente en el tiempo. Vid., en este mismo sentido, BRIFFA, B., “Exchange of Information...”, op. cit., p. 549.

¹⁰⁷⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 195. CMCOCE (2017), art. 26, para. 19.3. Vid., en este sentido, SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 189.

¹⁰⁸⁰ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 15. En este sentido FERNÁNDEZ MARÍN, F. “Límites al intercambio de información...”, op. cit., p. 128, defiende que “la interpretación de estos preceptos requiere que no se le dé un contenido demasiado extenso al concepto de secreto que haga ineficaz el intercambio de información”.

¹⁰⁸¹ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 14. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 195. En este mismo sentido se pronuncia MUÑOZ VILLARREAL, A., “Límites al intercambio internacional...”, op. cit., p. 269.

¹⁰⁸² RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 34.

¹⁰⁸³ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 14. *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 194.

¹⁰⁸⁴ CMCOCE, art. 26 para. 19.1 (2017).

apuntado que, cuando una Administración decide transmitir una información en principio amparada por secreto comercial, el contribuyente no puede hacer valer en el Estado receptor la violación del deber de secreto para invalidar el resultado del intercambio¹⁰⁸⁵.

El secreto del contenido de las informaciones tiene, en la práctica, un ámbito de aplicación nulo en relación con el intercambio automático de información tributaria o financiera. Ello es así debido a que la fijación previa de los datos a intercambiar de manera rutinaria permitiría eliminar cualquier traba al intercambio relacionada con la aplicación de cualquier secreto del contenido de las informaciones. Con la firma y ratificación de un instrumento que establezca el intercambio automático de información tributaria o financiera, las Autoridades de los Estados involucrados deben asegurarse de que pueden obtener y transmitir los datos señalados en tal instrumento.

De este modo, cualquier posible colisión entre la revelación de un determinado dato y su protección en el ordenamiento doméstico desde la perspectiva del secreto profesional, industrial, comercial, etc. debe ser corregida por las Autoridades del Estado en cuestión para garantizar su intercambio. La consecuencia práctica es que estos secretos no podrán tener ningún papel a la hora de oponerse al requerimiento de información por parte de la Administración que debe proceder al intercambio, ni al propio intercambio posterior de tal información.

8. La cláusula de orden público.

La cláusula de orden público ha estado tradicionalmente presente en todos los Tratados Internacionales que generan obligaciones, suponiendo una excepción al deber de cumplir con las previsiones del Tratado en cuestión en determinadas circunstancias. A este respecto, los instrumentos que articulan el intercambio de información tributaria, en tanto en cuanto constituyen Acuerdos, Convenios o Tratados de Derecho Internacional, no son una excepción.

La función de esta regla radica en su naturaleza de “cláusula de cierre”. En algunos casos, esta noción se ha conectado con los intereses generales del Estado, que podrían ser entendidos como los intereses económicos y políticos vitales del Estado que suministra la información¹⁰⁸⁶. En otros casos, la cláusula de orden público se ha identificado con aquellos principios jurídicos básicos de un ordenamiento – generalmente de índole constitucional-¹⁰⁸⁷. Dentro de este último escenario entraría por

¹⁰⁸⁵ Así lo estipula el *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para., 192. Vid., en este sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio de información...”, op. cit., p. 128.

¹⁰⁸⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 14. También SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 193.

¹⁰⁸⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 112.

ejemplo la motivación de una investigación fiscal por una persecución racial o política, en contra de las previsiones de no discriminación presentes en un ordenamiento¹⁰⁸⁸.

En consecuencia, la cláusula de orden público podría utilizarse cuando el resto de previsiones y límites para denegar el intercambio no pueden ser esgrimidos y sin embargo dicho intercambio puede suponer una violación de principios centrales del ordenamiento¹⁰⁸⁹.

Este postulado adolece no obstante de una vaguedad e imprecisión endémicas. La expresión “orden público” plantea numerosas dudas acerca de su operatividad. Esta imprecisión podría traducirse en un amplio margen por parte de los Estados para rechazar las diversas solicitudes de información, convirtiéndose esta cláusula en una suerte de “cajón de sastre” al que recurrir para denegar una solicitud inconveniente y ante la falta de otras restricciones legales alegables¹⁰⁹⁰.

Ante esta oscuridad, algunos Convenios han optado incluso por excluir la cláusula de orden público del articulado¹⁰⁹¹. Ello es así porque tal oscuridad podría derivar en una construcción del concepto de orden público diferente en cada uno de los Estados, lo que pondría en riesgo el correcto cumplimiento del principio de reciprocidad¹⁰⁹². En consecuencia, su utilización debe quedar reducida a los casos más extremos, como por ejemplo una violación flagrante de derechos humanos o la posible utilización por parte del Estado requirente en contra de los principios más fundamentales del Derecho, aquellos consagrados con rango constitucional y con una influencia crucial sobre todo el ordenamiento jurídico –por ejemplo principios como igualdad, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o más específicamente en el campo tributario, capacidad económica-¹⁰⁹³.

En primer lugar, la DCA, norma con la regulación más parca de este límite, establece en su art. 17.4 que “*podrá denegarse la comunicación (...) de una información cuya divulgación sea contraria al interés público*”.

El artículo 26.3 MCOCDE analizado en el epígrafe anterior recoge, junto al secreto del contenido de las comunicaciones, una cláusula de orden público. En concreto, el art. 26.3 c) *in fine* estipula que este precepto no impone a los Estados suministrar “*informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público*”. El art. 7.4 del Modelo de TIEA reconoce asimismo este límite, redactado en los siguientes términos: “*La Parte requerida podrá denegar un requerimiento de información si la comunicación de la misma es contraria al orden público (ordre public)*”.

¹⁰⁸⁸ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 14.

¹⁰⁸⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 221.

¹⁰⁹⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., pp. 220-221.

¹⁰⁹¹ Por ejemplo los CDIs firmados entre España y la URSS (1985) y entre España y Noruega (1963), que no recogen esta cláusula en su articulado.

¹⁰⁹² MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., 112.

¹⁰⁹³ Vid., en este sentido: SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 193.

Los Comentarios a estos instrumentos no obstante limitan notablemente la operatividad de esta cláusula, dejando poco espacio para su aplicación. Los Comentarios al art. 26 MCOCDE y al art. 7.4 MTIEA contemplan únicamente dos supuestos de aplicación de esta cláusula: una investigación motivada por persecuciones políticas, raciales o religiosas o bien la revelación de una información contraria a los intereses vitales del Estado requerido¹⁰⁹⁴. Este último supuesto podría tener lugar cuando dicha información hiciese referencia a cuestiones de seguridad, al funcionamiento de determinadas instituciones o la independencia económica del Estado al que se solicita la información¹⁰⁹⁵.

Sin embargo, como los propios Comentarios reconocen estos ejemplos responden a circunstancias extremas, que difícilmente pueden presentarse en el contexto del intercambio internacional de información tributaria¹⁰⁹⁶. No obstante, la imprecisión jurídica de este principio ha conducido a que se susciten dudas acerca de determinadas situaciones en las que podría aplicarse, como por ejemplo aquellos casos en los que el intercambio resultase contrario a derechos fundamentales o bien condujese a una expropiación *de facto*¹⁰⁹⁷.

La Convención Multilateral por su parte, contiene una doble referencia al orden público, suprimiendo la obligatoriedad del intercambio cuando éste pudiese afectar al mismo. En primer lugar, el art. 21.2 b) reconoce que esta Convención no impone a los Estados firmantes la obligación de “llevar a cabo medidas que serían contrarias al orden público (*ordre public*)”. En segundo lugar, y con ocasión de la regulación del secreto del contenido de las comunicaciones, el art. 21.2 d) establece que no se impone la obligación de “suministrar (...) información cuya revelación pueda resultar contraria al orden público (*ordre public*)”. El orden público por tanto cuenta con una doble protección en la Convención de Estrasburgo, tanto a la hora de realizar medidas para la obtención de una información como a la hora de revelar dicha información.

Los Comentarios al respecto justifican la introducción del art. 21.2 b) argumentando que es “inconcebible que un Estado ponga en peligro su orden público en nombre de otro Estado”¹⁰⁹⁸. Respecto del art. 21.2 d) *in fine*, los Comentarios a la Convención Multilateral hacen referencia a los intereses vitales de un Estado, estableciendo una excepción a la obligación de intercambiar información con otros Estados cuando dicho intercambio suponga revelar una información que ponga en riesgo tales intereses. Asimismo, y al igual que en los casos descritos anteriormente, este párrafo relevaría a las Partes firmantes de la Convención Multilateral de su obligación de intercambiar

¹⁰⁹⁴ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.5. CMTIEA (2015), para. 91.

¹⁰⁹⁵ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An Analysis...”, op. cit., p. 306.

¹⁰⁹⁶ CMOCDE (2017), art. 26, para. 19.5. CMTIEA (2015), para. 91. Al respecto FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio de información...”, op. cit., p. 129, afirma que “la eficacia de esta limitación es virtualmente nula, pues sólo podría ser alegada en casos extremos”.

¹⁰⁹⁷ DEBELVA, F., y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An Analysis...”, op. cit., p. 306.

¹⁰⁹⁸ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 185.

información cuando la solicitud de la misma derivase de una persecución política, racial o religiosa¹⁰⁹⁹.

9. Confidencialidad y uso de la información intercambiada.

La última categoría de principios rectores del intercambio de información tributaria hace referencia a las medidas que los Estados receptores deben adoptar a la hora de utilizar los datos intercambiados. Mientras el resto de restricciones analizadas se situaban en un ámbito temporal previo a la cesión de datos, la confidencialidad y el uso de la información se sitúan en un momento posterior a dicha cesión. Así, estos límites no suponen unas reglas que impidan el intercambio, o que disipen su obligatoriedad para convertirlo en discrecional. Al contrario, las mismas imponen restricciones a la utilización que pueda hacerse de la información recibida, así como a las personas que pueden tener acceso a la misma.

Es epígrafe se centra, en consecuencia, en dos aspectos clave; la reserva o secreto tributario o principio confidencialidad y el uso que puede hacerse de la información intercambiada o principio de especialidad. Estos límites tienen un importante papel en la confianza que los ciudadanos tienen en sus Autoridades fiscales a la hora de entregarles de forma “voluntaria” su información. Los mismos garantizan que, aunque dicha información pueda ir a parar a manos de una Autoridad o Administración extranjera, no será tratada de ninguna forma que pueda dañar al sujeto afectado por el intercambio.

Todos los instrumentos analizados establecen una cláusula de secreto tributario internacional, de forma que obligan a las Administraciones que reciben la información a mantener una reserva de los datos intercambiados. De este modo, excluyen que la información aportada sea utilizada para fines que no tienen relación alguna con la gestión de las obligaciones tributarias –o infracciones o delitos vinculados-, así como que ésta acabe siendo revelada a personas que no formen parte del aparato administrativo estatal¹¹⁰⁰.

La confidencialidad supone un elemento clave del sistema de cooperación fiscal internacional. Siendo la información el principal activo en manos de las Administraciones tributarias, es lógico que los Estados deseen protegerla de la mejor forma posible. Así, la mayoría de Estados han articulado mecanismos cuya función primordial es la preservación de la información en poder de sus Autoridades fiscales¹¹⁰¹. Obviamente, estas normas son aplicables dentro de su territorio, pero también se proyectan hacia el exterior, protegiendo la información más allá de sus fronteras¹¹⁰². En

¹⁰⁹⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 196.

¹¹⁰⁰ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 19.

¹¹⁰¹ MALHERBE, J., “General Report, Protection of Confidential Information in Tax Matters”, IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIb, Kluwer, Holanda, 1991, pp. 45 y ss.

¹¹⁰² CHIRINOS SOTA, C., “Confidentiality Rules under Article 26 OECD Model (Art. 26(2) OECD Model, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, p. 96.

consecuencia, para que un sistema de intercambio de información a nivel internacional funcione es requisito fundamental que el mismo ofrezca un alto grado de protección a los datos intercambiados¹¹⁰³.

Del mismo modo que los ciudadanos ceden sus datos a la Administración tributaria con el convencimiento de que ésta respetará escrupulosamente la confidencialidad de los mismos, las Autoridades competentes al realizar intercambios de información deben ofrecer garantías suficientes del mantenimiento de dicha confidencialidad. Gracias a ello puede alcanzarse un mayor grado de confianza entre Administraciones de diferentes jurisdicciones que se traduzca en una cooperación fiscal internacional más habitual y efectiva.

No hay que olvidar, a este respecto, que el intercambio internacional de información tributaria constituye una excepción –y no una cualquiera- al principio de reserva de los datos en poder de la Administración. Este principio protege la información recopilada por las Administraciones en el ejercicio de su potestad tributaria, imponiendo restricciones al uso y la cesión de dicha información. Las mismas obviamente se proyectan sobre el intercambio transfronterizo, que constituye una cesión de esa información a las Autoridades de otro Estado¹¹⁰⁴.

En este sentido, la mayoría de ordenamientos jurídicos reconocen la posibilidad de ceder los datos en poder de la Administración tributaria en el marco de la cooperación con otras jurisdicciones. De este modo, la excepción al principio de reserva de los datos tributarios posibilita la cooperación entre Administraciones a nivel internacional, constituyéndose como anclaje de toda colaboración que implique una revelación de datos a otras Administraciones, permitiendo quebrar la confidencialidad que protege a los mismos y cediéndolos cuando éstos son necesarios para el ejercicio de las competencias de otras Administraciones fiscales.

La reserva de los datos en poder de la Administración tributaria responde a la necesidad que tiene dicha Administración de contar con la colaboración de los ciudadanos, que deben suministrar la información necesaria para la recolección de tributos. Así, el Estado garantiza que, por lo general, tal información no será utilizada para otros fines que no sean los fiscales, así como que la misma sólo será revelada a las personas autorizadas y estrictamente necesarias en el procedimiento¹¹⁰⁵. Ello es así por varias razones:

En primer lugar, fijar de un régimen de confidencialidad de los datos recabados por la Administración tributaria es manifestación de los derechos fundamentales a la intimidad

¹¹⁰³ Así lo afirma sin lugar a dudas la OCDE en el Informe *Garantizando la Confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, OECD Publishing, París, 2012, pp. 5-6. No obstante, esta es una idea que cuenta con una amplia tradición, ya apuntada por DE LA VILLA GIL, J. M., “El intercambio de información: aspectos generales”, en ARCO RUETE, L., DE LA VILLA GIL, J. M., (Dir.), *Estudios de Doble Imposición*, IEF, Madrid, 1980, p. 324.

¹¹⁰⁴ Así lo define CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 35.

¹¹⁰⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, p. 36.

y a la protección de datos de todos los ciudadanos¹¹⁰⁶. Ello es así porque la obtención de los datos económicos y personales por dicha Administración supone una injerencia obvia en ambos derechos, lo que lleva aparejada la necesidad de articular mecanismos que garanticen un nivel mínimo de interferencia en la esfera de derechos de los ciudadanos¹¹⁰⁷.

En segundo lugar, la reserva de los datos tributarios puede concebirse como una “contrapartida” a los amplios deberes de colaboración que recaen sobre el obligado tributario¹¹⁰⁸. Los contribuyentes están obligados a aportar a la Administración toda aquella información que tenga relevancia desde el punto de vista tributario, un deber que les genera un coste que deben asumir y que, a priori, no les reporta ningún beneficio. Por su parte, la Administración debe garantizar que tal información no será utilizada para ningún fin que difiera del propiamente fiscal realizando un tratamiento honesto de la información aportada a la Administración.

Por último, la protección de la información aportada por el contribuyente puede resultar un aliciente a su colaboración. La Administración, al garantizar la reserva de los datos que los contribuyentes suministran y protegerlos de cualquier uso desviado o revelación a terceros, estaría favoreciendo la predisposición de dichos contribuyentes a colaborar con la Administración. Así, ofrecer una mayor protección a la información en poder de la Administración tributaria supondrá que los contribuyentes estarán más dispuestos a proporcionársela a la misma, y como resultado la gestión desarrollada por la Hacienda Pública en sus tareas de comprobación, inspección e investigación será más efectiva¹¹⁰⁹.

El objetivo de la reserva de los datos tributarios cumple la función, en consecuencia, de reforzar la confianza del contribuyente en la Administración, propiciando la colaboración de los ciudadanos y facilitando el desarrollo de las funciones de comprobación, investigación e inspección de la Administración de manera más eficaz.

A la vista de las importantes funciones que este principio desempeña, parece lógico que las excepciones a la reserva tributaria sean fijadas por el legislador de forma restringida. No puede ser de otra forma debido al importante papel que dicha reserva tiene en los sistemas actuales, fomentando la colaboración de los ciudadanos con la Administración tributaria y protegiendo el buen funcionamiento del sistema en su conjunto. Estas excepciones responden generalmente a la protección de valores superiores del ordenamiento jurídico, de tal modo que suponen una ponderación entre las ventajas que

¹¹⁰⁶ Si bien ambos derechos serán objeto de estudio más adelante en este mismo trabajo, el reconocimiento de los mismos a nivel internacional y en el derecho doméstico con rango constitucional es amplio. Así el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) reconoce el respeto a la vida personal y familiar en su artículo 8, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) reconoce el derecho a la intimidad en su artículo 7 y el derecho a la protección de datos en el 8, mientras que la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH) hace lo propio en su artículo 12. En el plano doméstico, el art. 18.1 de la Constitución Española contiene el derecho a la intimidad.

¹¹⁰⁷ Vid., en este sentido, ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Ed. Comares, Albolote (Granada), 2003, p. 71.

¹¹⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Ed. Netbiblo, A Coruña, 2009, p. 26.

¹¹⁰⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario...*, cit., p. 26.

conlleve garantizar la confidencialidad de los datos fiscales en poder de la Administración y otros valores fundamentales del sistema legal de un Estado. Es por ello que únicamente en aquellos casos en los que la quiebra de este principio es necesaria para salvaguardar aquellos otros valores superiores del ordenamiento jurídico se introduce una excepción al mismo¹¹¹⁰.

Un primer ejemplo de este esquema es perfectamente visible en las excepciones tendentes a la protección de los derechos de los ciudadanos. La más importante de ella viene constituida por la posibilidad de ceder los datos en poder de la Administración tributaria a los órganos judiciales, con el objeto de proteger el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, tanto en fase de enjuiciamiento¹¹¹¹ como de ejecución de las resoluciones judiciales¹¹¹².

Asimismo el orden público, como valor superior del ordenamiento jurídico, motiva en numerosas ocasiones la constitución de una excepción al principio de reserva de los datos en poder de la Administración tributaria. Esta excepción se materializa en la cesión de información a Agencias, Cuerpos u órganos dedicados a la persecución de delitos, con el objetivo de salvaguardar la seguridad colectiva¹¹¹³.

Finalmente, la protección del propio sistema tributario ha motivado la introducción de diversas excepciones, encaminadas a garantizar la recaudación y luchar contra el fraude fiscal. Buen ejemplo de ello son las listas de deudores o defraudadores, por las que la Administración publicita la identidad de aquellas personas que no demuestran un

¹¹¹⁰ En el caso del ordenamiento tributario español, el art. 95 LGT contempla las excepciones al principio de reserva tributaria, que incluyen, entre otras, el consentimiento del obligado tributario, la cesión a los “encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios” —como por ejemplo Seguridad Social—, a la Dirección General de Tráfico o a la Inspección del Trabajo, o la colaboración con los órganos del poder legislativo.

¹¹¹¹ Así lo dispone, por ejemplo, el Art. 95.1 a) LGT, cuando dictamina que es una excepción a la reserva de datos en poder de la Administración tributaria, “la colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada”.

¹¹¹² El art. 95.1 LGT h), establece como excepción a la reserva tributaria “la colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria”. Además de la protección del derecho a la tutela judicial efectiva, VALERO LOZANO, N., “La cesión de información tributaria por la Administración a Jueces y Tribunales”, en *Quincena Fiscal*, nº 21, 2002, pp. 43 y ss., afirma que esta cesión puede tener encaje en el art. 118 CE, en tanto en cuanto el mismo obliga a prestar la colaboración requerida por jueces y tribunales “en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto”.

¹¹¹³ En nuestro ordenamiento, el art. 95.1 d) LGT, respecto al delito fiscal, reconoce que la reserva de los datos en poder de la Administración tributaria puede ser objeto de excepción para garantizar “la colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea”. En esta misma línea, el apartado i) del mismo precepto realiza la misma excepción con respecto al blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, cuando reconoce “la colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas”.

correcto cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, como medida para fomentar la consumación de sus responsabilidades tributarias¹¹¹⁴.

En mi opinión, el intercambio de información debe encuadrarse, como excepción al principio de reserva tributaria, dentro de esta última categoría. Como herramienta de gestión tributaria, y como comenté anteriormente, este intercambio permite la correcta aplicación del ordenamiento tributario incluso en aquellas situaciones transfronterizas que impiden el ejercicio de las competencias de la Administración. De este modo, a la hora de justificar la quiebra del principio de reserva tributaria para permitir el intercambio de información con otras Administraciones, el valor superior del ordenamiento que vendría garantizado no sería otro que la propia integridad del sistema tributario, asegurando su correcta aplicación.

La protección de la integridad del sistema tributario a través del intercambio internacional de información tributaria permitiría así cumplir con ciertos valores, que, en la mayoría de jurisdicciones, vienen reconocidas con rango constitucional. En primer lugar, la posibilidad de realizar una gestión y comprobación eficaces de las obligaciones tributarias en un contexto transfronterizo aseguraría el correcto cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Ello es así debido a que el conocimiento preciso de las operaciones y actividades de los contribuyentes más allá de las fronteras permite determinar con exactitud su capacidad económica.

A través de este conocimiento es posible certificar el cumplimiento del citado deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, asegurando la apropiada aplicación del ordenamiento. Ello, como es evidente, supone un pilar fundamental de la justicia tributaria que se predica –o debe predicar– del sistema fiscal de un Estado, garantizando una aplicación correcta de la normativa tributaria.

La gestión eficaz de las obligaciones tributarias en un contexto transfronterizo que posibilita el intercambio de información permite asimismo satisfacer las exigencias fijadas por el principio de igualdad. Como se ha comentado con anterioridad, en un escenario sin cooperación entre Administraciones tributarias de diferentes Estados, aquellos contribuyentes que realizan operaciones transfronterizas pueden eludir sus obligaciones tributarias gracias al desconocimiento de sus actividades por parte de dichas Administraciones. Ello supone una discriminación con respecto a los contribuyentes que cumplen escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, quebrando el principio de igualdad entre ambos. A través del intercambio, sin embargo, puede asegurarse la verificación del correcto cumplimiento de dichas obligaciones por parte de todos los sujetos, independientemente del ámbito territorial de sus actividades, dando cumplimiento a este principio.

En consecuencia, la excepción al principio de reserva de los datos en poder de la Administración tributaria que constituye el intercambio internacional de información

¹¹¹⁴ El ordenamiento español reconoce esta posibilidad en su art. 95bis, que prevé la publicación anual de un listado de determinados deudores a la Hacienda Pública.

tributaria viene justificada por la salvaguarda de la integridad del sistema fiscal en su conjunto. Esta salvaguarda permite además garantizar otros postulados que informan el ordenamiento jurídico, como es el principio de igualdad. Además de ello, no hay que olvidar que la confidencialidad de los datos comunicados se constituye como una garantía básica del sujeto afectado por el intercambio de información –de hecho, este es uno de los pocos derechos que los sujetos afectados pueden esgrimir frente al intercambio-. De esta manera, este principio garantiza que la información aportada por éste no pueda ser revelada a personas que no tengan relación alguna con la aplicación de la normativa tributaria.

No obstante, el nivel de protección que los diferentes Estados otorgan a la información fiscal dista mucho de ser homogéneo¹¹¹⁵. Consecuentemente, cuando se produce un intercambio de información entre Administraciones tributarias, los datos comunicados podrían verse sometidos, en el Estado de destino, a un nivel de protección menor que el garantizado por el Estado de origen. De hecho, algunas jurisdicciones llegan a exigir garantías adicionales de confidencialidad en el intercambio de información, en especial cuando cierta información sensible va a ser objeto de intercambio¹¹¹⁶. Es por ello que todas las normas que reconocen el intercambio en el plano internacional cuentan con una cláusula que reconoce la confidencialidad de la información intercambiada, creando un estándar común de protección para los datos intercambiados bajo sus reglas¹¹¹⁷.

A través de la inclusión de estas cláusulas de confidencialidad en los instrumentos internacionales dedicados al intercambio se trata de solucionar el problema que supone la disparidad de regulaciones domésticas en la materia¹¹¹⁸. En este sentido, la Guía de la OCDE para la protección de la confidencialidad añade una salvaguarda adicional a la confidencialidad de la información intercambiada, asegurando que las Autoridades de un Estado pueden suspender la cooperación cuando consideren que no hay garantías suficientes o en caso de que existan violaciones de la confidencialidad no resueltas satisfactoriamente¹¹¹⁹. De esta forma, las Autoridades encargadas de intercambiar información con relevancia tributaria con otras jurisdicciones pueden asegurarse que los datos que suministran serán tratados con la diligencia debida.

A la hora de determinar el grado de confidencialidad que garantiza un determinado instrumento a la información intercambiada es necesario atender a varios aspectos. En primer lugar, hay que verificar la existencia de una cláusula de secreto tributario en el instrumento en concreto, esto es, es necesario comprobar que dicho instrumento ofrece protección a la información intercambiada en base a su regulación, independientemente de las garantías que los Estados parte implicados puedan reconocer.

En segundo lugar, es necesario delimitar el conjunto de personas a las que, de acuerdo a ese instrumento, que puede revelarse dicha información. El elenco de estas personas se

¹¹¹⁵ MALHERBE, J., “General Report, Protection of Confidential Information...”, op. cit., pp. 98 y ss.

¹¹¹⁶ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 19.

¹¹¹⁷ Vid. como ejemplo OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 19.

¹¹¹⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 225.

¹¹¹⁹ OCDE, *Garantizando la Confidencialidad...*, op. cit., p. 7.

ha denominado “círculo de confidencialidad”¹¹²⁰, el cual compone el ámbito subjetivo del secreto tributario en este ámbito. En este sentido, y como se verá más adelante en este epígrafe, cada norma establece un círculo propio, en el que suele entrar el contribuyente y las Autoridades fiscales, pero que puede ser ampliado en determinadas circunstancias –por ejemplo a organismos de control-¹¹²¹. En cualquier caso, el deber de secreto debe ampliarse a todas aquellas personas que tengan acceso a los datos, independientemente de la relación que mantengan con la Administración tributaria o con el contribuyente. Este deber, además, ha de mantenerse una vez finalizada dicha relación¹¹²².

Por último, resulta indispensable realizar un examen acerca de los posibles usos que la información intercambiada puede tener en el Estado receptor. Éste es un aspecto estrechamente relacionado con el anterior –confidencialidad-, pues muchas de las posibles utilidades de la información estarán limitadas por la posibilidad de revelar tal información. Como es evidente, sólo aquellas personas con acceso a la información estarán capacitadas para su uso¹¹²³, conformando una “esfera de uso” –estrechamente relacionado con el “círculo de confidencialidad” citada anteriormente-¹¹²⁴. Los posibles usos de la información intercambiada han ido aumentando a medida que la importancia del propio intercambio crecía, pasando de una utilización meramente fiscal en los inicios a un uso que, en determinadas circunstancias, puede abarcar otras finalidades. Entre dichas finalidades pueden destacarse la persecución de infracciones y delitos fiscales o el uso en procesos judiciales, ya sean éstos de carácter civil o criminal¹¹²⁵. Sin embargo, las diversas regulaciones sobre intercambio de información tributaria han ido ampliando en los últimos años el círculo de uso permitido, reconociendo por lo general la utilización para cualesquiera otros usos alejados de estas finalidades tributarias.

Este ámbito del intercambio de información es uno de los aspectos que mayor incidencia puede tener sobre los derechos de los contribuyentes, pues a raíz de un intercambio la información que ellos mismos suministraron a la Administración puede acabar utilizándose para fines muy diferentes a los que motivaron su entrega. Es por ello que los instrumentos que articulan el intercambio de información suelen ser precisos a la hora de definir la utilización y finalidades de la información intercambiada. No obstante, y como se verá más adelante, la determinación de los posibles usos de la

¹¹²⁰ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 136.

¹¹²¹ CHIRINOS SOTA, C., “Confidentiality Rules under Article 26...”, op. cit., p. 105.

¹¹²² PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio...”, op. cit., pp. 200-201. A este respecto, CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario...*, op. cit., p. 81, diferencia entre el deber de sigilo que atañe al funcionario de la Administración tributaria respecto de la información con carácter reservado en poder de dicha Administración, y el más amplio secreto tributario, que atañe a cualquier persona con acceso a dicha información, independientemente de la relación que les una a la propia Administración o a los sujetos titulares de dicha información.

¹¹²³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 68.

¹¹²⁴ Esta denominación es utilizada por varios autores, por ejemplo SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 136 y PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio de información...”, op. cit., pp. 200-201.

¹¹²⁵ CHIRINOS SOTA, C., “Confidentiality Rules under...”, op. cit., p. 105.

información objeto de intercambio es uno de los aspectos en los que las diversas normas relacionadas se demuestran más diferentes entre sí.

El art. 26 MCOCDE dedica su apartado segundo por entero a la regulación de la confidencialidad y los usos de la información intercambiada, asumiendo que el intercambio de información sólo es realizable si cada Administración tiene la seguridad que el resto de Administraciones tratará la información intercambiada en el curso de su cooperación con confidencialidad¹¹²⁶. Dicho apartado se encuentra redactado como sigue:

*“La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado podrá ser utilizada para otros fines cuando así lo permita la legislación de ambos Estados y la Autoridad competente del Estado que suministró la información autorice dicho uso”*¹¹²⁷.

Así las cosas, de acuerdo a este artículo, todo Estado que reciba información a través de un intercambio debe garantizar a la misma un nivel de protección igual al que ofrece a la información de índole fiscal que recaba en su propio territorio¹¹²⁸. Esta protección se extiende a toda la información intercambiada entre las Autoridades competentes de las Administraciones. Ello alcanza, como es obvio, a los datos recibidos como respuesta a un requerimiento de información, pero también al propio requerimiento y a aquellos datos enviados junto a la solicitud¹¹²⁹.

En consecuencia, aquella información transmitida por el Estado requirente al requerido para cumplir con los estándares de relevancia previsible o ayudar a su Administración en la tarea de recabar información deberá ser tratada igualmente de manera confidencial¹¹³⁰. Sin embargo, los Comentarios admiten una cierta revelación de la información contenida en el requerimiento, al objeto de conseguir la obtención y envío

¹¹²⁶ Así lo reconocen los Comentarios al MCOCDE, Vid., CMOCDE (2017), art. 26, para. 11.

¹¹²⁷ La traducción de la última frase: “No obstante lo anterior...”, es mía. Por el momento la OCDE no ha publicado una traducción oficial en castellano de la versión en inglés del MCOCDE de 2014, en la que fue introducida esta última frase del art. 26.2.

¹¹²⁸ art. 26.2 MCOCDE (2017); OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 19.

¹¹²⁹ Así lo estipulan los CMOCDE (2017), art. 26, para. 11.

¹¹³⁰ OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 19.

de la información solicitada, siempre y cuando ello no frustre los esfuerzos del Estado requirente en su labor de comprobación e investigación¹¹³¹.

Si bien en ciertas ocasiones tal revelación puede resultar necesaria para cumplir con el requerimiento de información proveniente de otro Estado, creo necesario afirmar que dicha revelación siempre debe ser lo más estricta posible. Primero, porque como bien reconocen los Comentarios, ello puede dar al traste con la investigación que se esté desarrollando en el Estado requirente. Segundo, porque la confidencialidad también es una garantía que opera a favor del sujeto afectado por el intercambio, al que la información hace referencia¹¹³². De este modo, para asegurar una injerencia mínima en los intereses de dichos sujetos, tal revelación debe ceñirse a los datos estrictamente necesarios.

A este respecto, resulta relevante la Resolución del Caso Aloe Vera -Estados Unidos-. Este caso trajo causa del intercambio de información realizado entre la Administración tributaria estadounidense y la japonesa, tras el cual aparecieron ciertas noticias en medios japoneses relativas a una inspección conjunta de ambas Administraciones sobre los contribuyentes a los que hacían referencia las informaciones intercambiadas –parte de las cuales eran falsas-. El Tribunal de Distrito de Arizona en 2015¹¹³³ dictaminó que la Administración norteamericana había procedido a una revelación no autorizada de la información fiscal de los contribuyentes implicados a la Administración japonesa –conociendo que ciertos datos contenidos en ella eran falsos-. En consecuencia, reconoció una indemnización a los contribuyentes por la quiebra del deber de confidencialidad de la que consideró responsable a la Administración fiscal estadounidense.

A la luz de lo dispuesto en el art. 26.2 MCOCDE, el nivel de protección de la información intercambiada no se encuentra determinado por el Estado que envía la información sino por aquél que la recibe. Ello resulta lógico dado que la Administración que previsiblemente va a hacer uso de la información intercambiada es la del Estado que recibe la información. En consecuencia, el régimen sancionador, o incluso penal, que debe gobernar la violación del secreto tributario que ampara a la información intercambiada es el del Estado requirente¹¹³⁴.

Sin embargo, dicho nivel de protección puede ser más laxo en el Estado receptor, y en consecuencia el intercambio tendrá como resultado una rebaja en las garantías de secreto de la información intercambiada, y por ende de los titulares de dicha información –los contribuyentes o terceras partes implicadas-. Es por ello que los Comentarios habilitan a los Estados firmantes a establecer Acuerdos o Memorándums de entendimiento que fijen las reglas de confidencialidad aplicables a la información

¹¹³¹ CMOCDE (2017), art. 26, para. 11. En este sentido, TRAVERSA, E., y CANNAS, F., “Exchange of Information”, op. cit., p. 154.

¹¹³² *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 216.

¹¹³³ DCDAZ, 10 de febrero de 2015, *Aloe Vera of America Inc. Et. Al. v. United States*.

¹¹³⁴ Como recogen los CMOCDE (2017), art. 26.2, para. 11.

intercambiada. En ciertos casos, dichos Comentarios reconocen incluso la posibilidad del Estado requerido de suspender la cooperación si el Estado requirente no cumpla con la obligación de mantener el correspondiente deber de sigilo sobre los datos intercambiados. Dicha suspensión puede extenderse hasta que este Estado ofrezca garantías del cumplimiento de tal deber en su ámbito interno¹¹³⁵.

En este sentido, se ha apuntado que esta previsión tiene como resultado que, a la hora de realizar un intercambio, es *conditio sine qua non* que el Estado que recibe la información cuente con normas que reconozcan la confidencialidad de los datos en poder de la Administración tributaria. Si en un determinado Estado no existen previsiones relativas a tal confidencialidad, la reserva de los datos intercambiados no puede ser garantizada. En ausencia de dicha legislación, por tanto, el intercambio de información no podría realizarse sin contravenir la previsión del art. 26.2 MCOCDE¹¹³⁶.

Por otro lado, no obstante, es cierto que el art. 26.2 MCOCDE establece un nivel mínimo de protección, aplicable independientemente de las previsiones existentes en el ordenamiento del Estado que recibe la información. En efecto, el art. 26.2 MCOCDE diseña un “círculo de confidencialidad” basada en los posibles usos que puede tener la información. De este modo, el art. 26.2 limita el número de personas que pueden tener acceso a la información, estableciendo una protección mínima para los datos intercambiados que debe ser respetada en todo caso por los Estados involucrados en el intercambio¹¹³⁷.

En definitiva, si bien el MCOCDE, o el CDI firmado tomando éste como referencia, postulan la obligación de mantener la información intercambiada en secreto, el marco de protección de la información viene delimitado por la normativa doméstica del Estado que recibe la información. La confidencialidad de la información, por tanto, viene gobernada por las normas tanto de ámbito internacional como interno¹¹³⁸.

Además de esta cláusula general de confidencialidad, la información intercambiada también se ve protegida por la delimitación del círculo de confidencialidad, esto es, por la enumeración de las personas que, de manera exclusiva, pueden tener acceso a la información intercambiada¹¹³⁹. En este sentido, el art. 26 MCOCDE contiene una lista de *numerus clausus* en la que se referencian todos los sujetos que pueden acceder a los datos objeto de intercambio¹¹⁴⁰. Este círculo se determina en base a la esfera de uso

¹¹³⁵ CMOCDE (2017), art. 26, para. 11.

¹¹³⁶ SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., “Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination”, en *Bulletin of International Taxation – Tax Treaty Monitor*, pp. 522-528, IBFD, Ámsterdam, Octubre, 2000, p. 527.

¹¹³⁷ RING, M. D., “Exchange of Information”, op. cit., p. 29.

¹¹³⁸ ÖNER, C., “A Different Approach...”, op. cit., p. 487.

¹¹³⁹ SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens...”, op. cit., p. 1064, consideran que esta delimitación es una protección adicional a la previsión de trato de la información de acuerdo a las reglas de confidencialidad del Estado que recibe la información.

¹¹⁴⁰ De acuerdo al Informe OCDE *Garantizando la Confidencialidad...*, op. cit., p. 8, la información intercambiada puede ser revelada a los órganos encargados de: la evaluación, la aplicación, la recaudación, los procesos judiciales y la determinación de recursos, así como al contribuyente, un representante o un testigo.

comprendida en este art. 26.2, que regula tanto una como otra de manera conjunta. En función de la utilización que pueda darse a la información intercambiada, por tanto, podrán ser desvelados los datos objeto de intercambio a unas u otras personas. Estos usos pueden clasificarse, a mi juicio, en tres categorías:

En primer lugar, la información recibida puede ser utilizada –y por tanto revelada- en procedimientos y para fines estrictamente tributarios. En concreto el art. 26.2 MCOCDE hace referencia a la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el ámbito objetivo del Modelo de Convenio, así como la aplicación efectiva de tales tributos. Por tanto, la información intercambiada puede revelarse a aquellas personas encargadas de realizar estas tareas o conducir o participar en los procedimientos asociados a las mismas. Esto incluye, evidentemente, a los miembros de la Administración que recibió la información, pero puede asimismo comprender al contribuyente, un representante legal del mismo o incluso a testigos relevantes para el procedimiento¹¹⁴¹.

Además, el art. 26 MCOCDE comprende todos aquellos tributos reconocidos en la normativa fiscal de un Estado, ya correspondan a dicho Estado como tal o a una subdivisión territorial o administración local del mismo¹¹⁴². De este modo, también las personas encargadas de la aplicación de los tributos en estas subdivisiones podrán tener acceso a la información intercambiada de acuerdo al art. 26.2 MCOCDE.

Asimismo, la información intercambiada podría utilizarse en la persecución del incumplimiento relativo a las obligaciones tributarias, así como en la revisión de su aplicación, esto es, en la resolución de los recursos en relación con los mismos. Consecuentemente, además de los sujetos mencionados anteriormente, la información intercambiada puede revelarse a los órganos de la Administración encargados de desarrollar estas funciones. Finalmente, el art. 26.2 MCOCDE permite la utilización de la información intercambiada en la supervisión de las funciones anteriores, y en consecuencia la revelación, además de todos los sujetos mencionados hasta el momento, a los órganos encargados de llevar a cabo dicha supervisión¹¹⁴³.

En segundo lugar, la información objeto de intercambio puede ser utilizada en los procesos judiciales que se susciten en el Estado que recibe la información. En consecuencia, tal información puede ser revelada a las partes que se personen en dichos procesos, así como a los órganos judiciales encargados de su resolución, ya sea en audiencia pública o en la Resolución que ponga fin a los mismos. En este sentido, los Comentarios declaran que una vez revelada la información en un proceso judicial, la misma puede ser citada en la Sentencia, o incluso ser utilizada como material probatorio¹¹⁴⁴. En estos casos los Comentarios parecen establecer un estándar probatorio

¹¹⁴¹ CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.

¹¹⁴² Sobre este hecho llama la atención PATÓN GARCÍA, G., “La dimensión del intercambio de información...”, op. cit., p. 201.

¹¹⁴³ CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.1

¹¹⁴⁴ CMOCDE (2017), art. 26, para. 13. RING, D. M., “Article 26: Exchange of Information”, op. cit., p. 30, considera que el uso de la información intercambiada en procesos judiciales queda restringido a

de la información intercambiada, abogando por permitir su inclusión como medio de prueba en los procesos judiciales domésticos de los Estados que reciben la información.

En este sentido, y para aumentar las probabilidades de utilizar la información recibida con ocasión de un intercambio en un proceso judicial, el Manual de la OCDE relativo al intercambio rogado recomienda hacer constar este hecho en la solicitud. De este modo, el Manual aconseja al Estado requirente la notificación al requerido acerca de la posibilidad de utilizar la información solicitada en un proceso, y la necesidad de recopilar la información de un cierto modo, de manera que la misma cumpla con las reglas de constitución de la prueba presentes en su ordenamiento¹¹⁴⁵.

Finalmente, la reforma del Modelo OCDE en 2014 introdujo una nueva fórmula al final de este art. 26.2 MCOCDE de acuerdo a la cual la información intercambiada podía ser utilizada para cualquier otro uso más allá de los fiscales. A este respecto, es necesario delimitar las posibilidades de utilización de la información intercambiada a las que corresponde esta amplia fórmula “otros usos”. La modificación del art. 26.2 tiene su origen en las reuniones del Foro sobre tributación y criminalidad de la OCDE, más conocido como el “Diálogo de Oslo”¹¹⁴⁶.

Esta iniciativa, que arrancó con la reunión del citado Foro en Oslo (2011), busca reforzar la lucha contra la criminalidad económica y financiera, persiguiendo delitos como el delito fiscal o el blanqueo de capitales. Para ello, el Foro propuso en 2011 cuatro acciones principales: establecer un diálogo global sobre esta problemática, mejorar la cooperación entre agencias dedicadas a la lucha contra el crimen, mejorar el entendimiento de los mecanismos de cooperación y aumentar la transparencia.

En la siguiente reunión (Roma 2012) este foro llamó la atención sobre la posibilidad de utilizar el intercambio de información como herramienta de cooperación en la persecución de estos delitos¹¹⁴⁷. Como resultado, la OCDE modificó el Art 26 de su Modelo de Convenio de manera que el mismo pudiese ser utilizado como herramienta de cooperación en este ámbito. En consecuencia, la delimitación del objeto que debe entenderse comprendido en la fórmula “otros usos” recogida en el art. 26.2 MCOCDE

aquellos procesos directamente relacionados con el incumplimiento de obligaciones fiscales. En mi opinión, no obstante, la redacción amplia del art. 26.2 MCOCDE permite la utilización de la información intercambiada en todo proceso judicial, esté o no conectado con una obligación tributaria concreta.

¹¹⁴⁵ OCDE, *Module 1 on Exchange of Information on Request*, op. cit., p. 4.

¹¹⁴⁶ OECD Forum on Tax and Crime, The Oslo Dialogue. Accesible en la web: <https://www.oecd.org/tax/crime/forumtaxandcrime.htm>, (último acceso 7/11/2018). En este sentido, ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010): Exchange of Information for Non-Tax Purposes”, en *European Taxation*, IBFD, Amsterdam, Febrero-Marzo 2013, pp. 109-110.

¹¹⁴⁷ Desde entonces el Foro se ha reunido en Estambul (2013) y Ámsterdam (2015), centrándose en aspectos más concretos de esta lucha contra la criminalidad económica como el blanqueo de capitales o la corrupción y el soborno. Vid. <https://www.oecd.org/tax/crime/forumtaxandcrime.htm>, último acceso (7/11/2018).

se corresponde con la utilización de los datos tributarios intercambiados en la persecución de este tipo de delitos¹¹⁴⁸.

La utilización de la información intercambiada para “otros usos” es posible siempre que se cumplan ciertas condiciones. Primero, debe existir una finalidad no fiscal válida, que a la luz del objetivo perseguido por el art. 26.2 *in fine* debe corresponderse con la represión de un delito¹¹⁴⁹ – especialmente, aunque en mi opinión no exclusivamente de carácter económico-. Ello es compatible con los Comentarios, de acuerdo a los cuales esta previsión permite compartir la información recibida por las Autoridades fiscales con cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado o Autoridades judiciales en “casos de alta prioridad”¹¹⁵⁰.

Segundo, dicho uso debe ser compatible con la legislación de ambos Estados – requirente y requerido-¹¹⁵¹ y tercero, la Autoridad competente del Estado que envió dicha información –que no el titular de la misma- autorizara al uso en cuestión. En cualquier caso estos órganos con los que se comparte la información deben tratar los datos recibidos confidencialmente, de acuerdo a la regla contenida en el art. 26.2 MCOCDE¹¹⁵².

El procedimiento para proceder a hacer uso de la información más allá del ámbito fiscal pasa por la comunicación del uso que se pretende por parte del Estado requirente al Estado requerido, confirmando en dicha comunicación que dicho uso es posible de acuerdo a su propio ordenamiento. A la luz de los Comentarios, la Autoridad competente del Estado requerido previsiblemente autorizará dicho uso si el mismo está permitido de acuerdo a su ordenamiento¹¹⁵³.

No obstante, ni el Artículo ni los Comentarios contienen previsión alguna más allá acerca de este procedimiento, generando diversas dudas acerca de su desarrollo. En primer lugar, cabe preguntarse el momento en el que debe cursarse la preceptiva autorización al Estado requerido. En el curso normal de un intercambio de información

¹¹⁴⁸ A este respecto, ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010)...”, op. cit., p. 110, considera que la introducción de este precepto concuerda plenamente con los objetivos perseguidos por los CDIs, pues los mismos no se limitan a la eliminación de la doble imposición, sino que además incluyen finalidades adicionales como la lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

¹¹⁴⁹ Así lo entiende ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010)...”, op. cit., p. 110.

¹¹⁵⁰ Los Comentarios explicitan algunos de ejemplos de estos casos, tales como financiación del terrorismo, corrupción o blanqueo de capitales. Vid. CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.3. No obstante, TRAVERSA, E. y CANNAS, F., “Exchange of Information”, op. cit., p. 354, defienden, a mi juicio acertadamente, que estos ejemplos no constituyen en ningún caso un *numerus clausus* y que deben entenderse comprendidas dentro de dichos usos cualesquiera otros ilícitos penales o administrativos perseguibles a tenor de las leyes del Estado que recibe la información.

¹¹⁵¹ Los Comentarios al MCOCDE incluyen asimismo una redacción alternativa para el art. 26.2 *in fine* que modifica este requisito. De acuerdo a esta redacción alternativa, el uso pretendido no debe estar permitido de acuerdo a los ordenamientos de los Estados involucrados en el intercambio, sino que debe estar permitido a la luz de un tratado de asistencia legal mutua suscrito y vigente entre ambos. Vid., en este sentido, CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.4. A mi juicio, para resultar coherente con la finalidad explícita de art. 26.2 este tratado debe ser un acuerdo de cooperación para la colaboración en la persecución y represión de ilícitos penales y administrativos.

¹¹⁵² CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.3.

¹¹⁵³ CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.3.

previo requerimiento, la solicitud dirigida a la Autoridad competente de otro Estado se acompaña de una explicación del propósito para el que se solicita tal información. En consecuencia, se ha señalado que en aras de lograr una mayor eficiencia y rapidez en el intercambio, este debería ser el momento adecuado para la realización de la petición de autorización¹¹⁵⁴.

Ello llevaría a plantearse la necesidad de cumplir con el requisito de relevancia previsible en aquellos casos en los que la utilización de la información no tiene una finalidad fiscal¹¹⁵⁵. Cabría entender en este caso que, puesto que la información que se solicita no tiene por objeto ser utilizada en la aplicación del ordenamiento tributario del Estado requirente, no es necesario acreditar la relevancia previsible de los datos solicitados.

Sin embargo, esta argumentación resulta inconsistente con la que considero es la interpretación más acertada de la previsión de la utilización de la información intercambiada para usos más allá de los fiscales. Esta previsión, a mi juicio, se introduce en el art. 26 MCOCDE con el objetivo de eliminar cualquier posible traba a los diferentes destinos que la información intercambiada puede tener. Así, este artículo permite que, si tras la realización de un intercambio de información tributaria articulado en base a las disposiciones del art. 26, una Administración descubre que los datos intercambiados pueden ser utilizados además en una investigación criminal o en la represión de ciertos delitos, la misma esté en disposición de hacer tal utilización, siempre y cuando los requisitos del art. 26.2 *in fine* se cumplan.

Como resultado, la relevancia previsible de la información solicitada debe ser acreditada en todo supuesto. Ello además es coherente con la propia idiosincrasia de la herramienta de intercambio, pues la misma articula la cesión de datos de naturaleza tributaria. En este sentido, el hecho de que dichos datos puedan utilizarse, en determinadas ocasiones, con fines no tributarios, no convierte al intercambio de información en un mecanismo para la cesión de cualquier tipo de dato que pueda ser utilizado de acuerdo a esos “otros usos”.

Consecuentemente, el momento de solicitar la autorización debería ser posterior a la realización del intercambio. Ello es así, además, por dos razones: primero, porque obligar a cursar la solicitud al momento de requerir la información supone que la Autoridad que la solicita debe tener identificada la finalidad no fiscal de manera previa. En estos casos, si dicha finalidad ya se encuentra acotada, quizás sería preferible la utilización de otros instrumentos de cooperación policial y judicial, enfocados a la represión criminal. Segundo, la obligación de solicitar la autorización al momento de requerir la información supondría que otras modalidades de intercambio, como el

¹¹⁵⁴ Así lo opina ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010)...”, op. cit., p. 111, quien sin embargo reconoce que la redacción del Artículo y los Comentarios al mismo parece dar la impresión de que el momento de solicitar la autorización es posterior a la realización del intercambio.

¹¹⁵⁵ ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010)...”, op. cit., p. 113, muestra sus dudas acerca de la necesidad de cumplir este requisito respecto a los usos de la información intercambiada más allá de los fiscales.

intercambio espontáneo o automático, en los que no media requerimiento alguno, podrían devenir inválidas para la utilización de la información con estos fines no fiscales.

Por último, los Comentarios al MCOCDE reconocen un uso distinto a todos los analizados hasta el momento, y no conectado con el art. 26.2, sino con el art. 26.1 MCOCDE. Así, estos Comentarios afirman que la regla contenida en el art. 26.1 permite no sólo el intercambio de información específica de uno o varios obligados tributarios, sino de cualquier otro tipo de información útil en la administración tributaria o la mejora del cumplimiento normativo. Esta información puede ser intercambiada, por ejemplo, para la realización de análisis de riesgos o la revelación a otras Administraciones de esquemas de evasión utilizados por los defraudadores¹¹⁵⁶. En consecuencia, la información intercambiada también debería poder ser utilizada en estas tareas, garantizando el acceso a los órganos encargados de su realización.

El MTIEA reconoce el principio de confidencialidad en el art. 8, dedicado por entero a esta cuestión. Dicho Artículo, en su versión de 2002 establece que:

“Toda información recibida por una Parte contratante al amparo del presente Acuerdo se tratará como confidencial y sólo podrá comunicarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) bajo la jurisdicción de la Parte contratante encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esa información para dichos fines. Podrán revelar la información en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales. La información no podrá comunicarse a ninguna otra persona, entidad, autoridad o a cualquier otra jurisdicción sin el expreso consentimiento por escrito de la autoridad competente de la Parte requerida”.

No obstante, el Protocolo aprobado en 2015 para la reforma del TIEA introdujo una modificación en la última frase de este Artículo, de acuerdo a la cual *“La información no podrá comunicarse a ninguna otra persona, entidad, autoridad o a cualquier otra jurisdicción sin el expreso consentimiento por escrito de la autoridad competente de la Parte que suministró la información”*. Esta modificación del art. 8 parece sugerir que en ciertos casos la Administración requerida puede no ser aquella que provee la información solicitada. Es por ello que la competencia para prestar la autorización de revelación a terceros –ya sean Estados, entidades o autoridades- se traslada a quien “suministró” la información, esto es a la Autoridad que obtuvo e intercambió dicha información.

Al igual que en el caso del MCOCDE, la protección ofrecida por el art. 8 MTIEA se extiende tanto a la información intercambiada como a la contenida en los requerimientos. En consecuencia, y como reconocen los Comentarios, todos los Estados

¹¹⁵⁶ CMOCDE (2017), art. 26, para. 5.4.

involucrados en el intercambio pueden ser receptores de información que debe ser tratada con confidencialidad¹¹⁵⁷.

A la hora de definir la esfera de uso de la información intercambiada de acuerdo al MTIEA, el art. 8 sigue la misma técnica que la expuesta anteriormente en relación al art. 26.2 MCOCDE. De este modo, el elenco de personas que pueden acceder a la información intercambiada viene determinado por la utilización que la Administración receptora puede hacer de dicha información, esto es, por la esfera de uso que delimita el art. 1 MTIEA¹¹⁵⁸.

Este artículo declara, de manera general, que la información intercambiada puede utilizarse para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos comprendidos en el ámbito objetivo del Modelo, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria. El art. 8, sobre esta declaración general, precisa los sujetos que pueden tener acceso a la información, con el objetivo de cumplir las funciones expresadas en dicho art. 1 MTIEA.

En primer lugar, la información intercambiada de acuerdo al MTIEA puede ser utilizada en la gestión o recaudación de los impuestos cubiertos por el Acuerdo (art. 3.), o en los procedimientos tributarios relacionados con ellos; que el art. 8 clasifica como declarativos, ejecutivos o de recurso¹¹⁵⁹. En consecuencia, el círculo de confidencialidad debe incluir a aquellas personas competentes para conducir o participar en dichos procedimientos. A este respecto, los Comentarios al art. 8 MIEA aclaran que este artículo permite, pero no impone, la posibilidad de revelar la información intercambiada a contribuyentes y testigos¹¹⁶⁰.

A este respecto, no obstante, es necesario apuntar que el informe OCDE relativo a la protección de la confidencialidad de la información intercambiada señala una ligera diferencia entre el MCOCDE y el MTIEA. Así, a tenor de este Informe, mientras el MCOCDE permite la revelación de los datos intercambiados a las autoridades de supervisión, el MTIEA no prevé esta circunstancia. Dichas autoridades, de acuerdo al Informe, son “aquellas que supervisan a la administración tributaria y a las autoridades que velan por el cumplimiento, como parte de la administración general del gobierno de las partes contratantes¹¹⁶¹”.

En segundo lugar, a estos procedimientos declarativos, ejecutivos o de recurso se unen además procesos judiciales –lo que se traducirá en la revelación también a las personas encargadas de los mismos-. Como los Comentarios recogen, las referencias en este

¹¹⁵⁷ CMTIEA (2015), para. 95.

¹¹⁵⁸ CMTIEA (2015), para. 94.

¹¹⁵⁹ CMTIEA (2015), para. 96.

¹¹⁶⁰ CMTIEA (2015), para. 96. Los comentarios dictaminan que, aunque puede revelarse la información al contribuyente, tal revelación no es obligatoria. En este sentido, señalan que habrá casos en que la información se comuniqua a la Parte requirente de forma confidencial, teniendo la fuente de información un interés legítimo en que no se revele al contribuyente.

¹¹⁶¹ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 10.

apartado a "los procedimientos judiciales públicos" y a las "sentencias judiciales" deben entenderse en un sentido amplio, de modo que abarquen a los procedimientos y a las decisiones que, pese a no ser estrictamente "judiciales", sean de naturaleza similar¹¹⁶².

Finalmente, como he comentado con anterioridad la última frase del art. 8 permite la revelación a otras personas, entidades, Autoridades o Estados única y exclusivamente previo consentimiento de la Autoridad competente del Estado que suministró la información¹¹⁶³. No obstante, tanto el propio art. 8 MTIEA como los Comentarios¹¹⁶⁴ únicamente permiten la revelación de la información, por lo que queda la duda acerca de la posibilidad de emplear dicha información para cualesquiera otros usos más allá de los fiscales.

En mi opinión, una lectura literal del precepto no permitiría tales usos. Ello concuerda con lo dispuesto en el Manual de la OCDE, de acuerdo al cual la información debe ser utilizada por norma general única y exclusivamente para fines tributarios. De acuerdo a esta postura, la utilización de la información para usos más allá de los fiscales o judiciales no estaría permitida por el Modelo de Acuerdo¹¹⁶⁵. No obstante, considero que atendiendo al actual desarrollo del intercambio de información y las funciones atribuidas a esta herramienta, la utilización de la información intercambiada para usos más allá de los fiscales debe entenderse comprendida en los posibles empleos que la misma puede adoptar.

Si bien es cierto que la información intercambiada puede ser de utilidad para las Administraciones receptoras sin necesidad de habilitar un uso directo de la misma –por ejemplo como indicio para iniciar procedimientos de comprobación o análisis de riesgos fiscales-, a mi juicio permitir este uso directo amplía la efectividad de esta herramienta de intercambio, logrando un mayor empleo de la misma y una cooperación más extensa entre Administraciones tributarias.

Finalmente, es necesario destacar que el art. 5.3 MTIEA contiene una previsión encaminada a facilitar el uso de la información intercambiada, que dispone: “*Si así lo solicita expresamente la autoridad competente de una Parte requirente, la autoridad competente de la Parte requerida proporcionará información en virtud del presente artículo, en la medida permitida por su Derecho interno, en forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales*”. De este modo, la Autoridad competente que solicita la información puede dictar ciertas pautas al Estado requerido en la obtención y envío de la información, de manera que la información se recopile y suministre en un formato idóneo para su utilización en el Estado requirente.

La Convención Multilateral contiene la que seguramente será la cláusula de confidencialidad más detallada –tanto en el articulado como en los Comentarios- de

¹¹⁶² CMTIEA (2015), para. 96.

¹¹⁶³ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, art. 8 *in fine*. Esta posibilidad viene asimismo prevista en el Informe OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 10.

¹¹⁶⁴ CMTIEA (2015), para. 97.

¹¹⁶⁵ Vid. OCDE, *Module on General and Legal Aspects...*, p. 21.

entre las que figuran en este tipo de instrumentos. Esta cláusula se estructura, del mismo modo que el art. 26.2 MCOCDE, en un doble plano de protección. Por un lado, el art. 22.1 de la Convención establece la normativa aplicable para fijar el secreto de la información intercambiada. Por otro, el art. 22.2 determina el elenco de personas a las que, en exclusiva, pueden ser revelados los datos objeto de intercambio¹¹⁶⁶.

Respecto a la protección de la confidencialidad intercambiada, el artículo 22.1 de la Convención Multilateral establece en primer lugar:

“Cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con esta Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna”.

Así, este artículo incorpora el estándar de secreto contenido en el art. 26 MCOCDE, reconociendo que la confidencialidad de la información intercambiada es indispensable para establecer un mecanismo de cooperación fiscal entre Estados, pues una Administración sólo realizará tales intercambios cuando tenga la seguridad de que el receptor mantendrá el preceptivo deber de secreto sobre ella¹¹⁶⁷.

De este modo, información recibida por vía de intercambio, ya sea la contenida en un requerimiento o en una respuesta al mismo, debe ser tratada de forma confidencial de igual manera que si la misma hubiese sido obtenida con base en la legislación interna del Estado parte que la recibió¹¹⁶⁸. Consecuentemente, el régimen disciplinario –incluso de orden penal- aplicable por la violación del deber de sigilo sobre esta información será el del Estado receptor de los datos¹¹⁶⁹.

Sin embargo, los Comentarios introducen una cautela respecto de aquellos ordenamientos en los que el principio de transparencia relaje la exigencia de confidencialidad, resultando la revelación pública de los datos de los contribuyentes. En estos casos, e independientemente del régimen de publicidad de los documentos en poder de la Administración que establezca la normativa doméstica del Estado receptor, la información intercambiada debe permanecer secreta, revelándose únicamente a los sujetos que el art. 22.2 –que será analizado inmediatamente después- disponga¹¹⁷⁰.

¹¹⁶⁶ A este respecto PROSS, A. y RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual...”, op. cit., p. 364, defienden la existencia de este doble plano de protección.

¹¹⁶⁷ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 216.

¹¹⁶⁸ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 218.

¹¹⁶⁹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 218.

¹¹⁷⁰ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 220.

Además de ello, en lo que respecta a la protección de datos personales, el Protocolo de 2010 incluyó una previsión conforme a la cual el Estado que recibió la información debe aplicar las salvaguardas impuestas por la legislación interna de aquél que la envió¹¹⁷¹. Para ello, los Comentarios afirman que el Estado que envía la información debe notificar al Estado receptor el concreto régimen de protección de datos existente en su ordenamiento y aplicable a la información intercambiada, a menos que considere suficientes las previsiones presentes en la normativa de dicho Estado¹¹⁷². De este modo, la Convención postula un doble estándar de secreto, a tenor del cual los ordenamientos tanto del Estado requirente como del requerido deben ser tomados en cuenta para garantizar la confidencialidad de la información intercambiada.

En relación a las personas que pueden tener acceso a la información, la Convención adopta un círculo de confidencialidad siguiendo la técnica adoptada por la OCDE, esto es, regulando el círculo de confidencialidad y la esfera de uso de manera conjunta. Todo ello se encuentra contenido en este art. 22.2:

“Dicha información, en cualquier caso, podrá ser revelada únicamente a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos o de supervisión) encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos de esa Parte, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos o de la supervisión de lo anterior. Únicamente estas personas o autoridades podrán utilizar la información, y sólo para los fines señalados. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, dichas personas o autoridades podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales relacionadas con dichos impuestos”.

De acuerdo al art. 22.2 de la Convención Multilateral, por lo tanto, la información intercambiada de acuerdo a la regulación de la Convención debe ser utilizada únicamente con fines tributarios. Concretamente, la Convención Multilateral habilita el uso de dicha información en la determinación, recaudación o cobro de los impuestos comprendidos en el ámbito objetivo de la Convención. Asimismo, la información puede ser utilizada en los procedimientos declarativos o ejecutivos relacionados con dichos tributos, y en los procedimientos de recurso o revisión de los anteriores.

En consecuencia, el art. 22.2 de la Convención Multilateral prevé la revelación, al igual que en los instrumentos anteriores, a aquellas personas con competencias para la determinación, recaudación o cobro, o autorizadas a participar en los citados procedimientos. Dentro de este elenco de personas, a tenor de los Comentarios, deben entenderse incluidos asimismo contribuyentes y representantes legales de los mismos. No obstante, la revelación a estos últimos es potestativa, nunca obligatoria¹¹⁷³. En el

¹¹⁷¹ Una previsión que no recoge ninguno de los instrumentos OCDE, como reconoce el Informe OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 11.

¹¹⁷² *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 216.

¹¹⁷³ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 218.

caso de la recaudación, además, la información puede ser revelada a aquellas personas, distintas del contribuyente, que vengan obligadas a satisfacer la obligación tributaria¹¹⁷⁴. En este supuesto, no obstante, la revelación debe ser únicamente aquella estrictamente necesaria para hacer efectiva dicha recaudación¹¹⁷⁵.

A este respecto, los Comentarios señalan que el extenso ámbito objetivo de la Convención puede traducirse en una ampliación del círculo de confidencialidad debido a que, en algunos Estados, la competencia sobre ciertos tributos puede recaer sobre Agencias diferentes a las previstas para el resto de impuestos. En estos casos la revelación de la información intercambiada debe alcanzar asimismo a los miembros de dichas agencias, de manera que puedan hacer uso de la misma en ejercicio de sus competencias¹¹⁷⁶.

En el ejercicio de sus competencias, las Autoridades con acceso a la información intercambiada descritas en el art. 22.2 pueden determinar un ajuste en la base imponible de un contribuyente. En estos casos, el resultado del ajuste en su base imponible puede comunicarse a autoridades no fiscales, siempre y cuando la información intercambiada como tal no sea revelada¹¹⁷⁷. La Convención Multilateral habilita así a utilizar el resultado surgido de un intercambio de información, por ejemplo en la depuración de otras responsabilidades asociadas, con la condición de que los concretos datos intercambiados permanezcan confidenciales para aquellos sujetos ajenos al círculo de confidencialidad diseñada por el artículo 22.2.

A tenor del art. 22.2 de la Convención Multilateral *in fine* se permite asimismo la revelación de la información recibida por vía intercambio en procesos judiciales, ya sea en audiencias públicas en tribunales o en las Sentencias que resuelvan los mismos¹¹⁷⁸. Dichos procesos, no obstante y de acuerdo al precepto deben estar relacionados con los impuestos comprendidos en la Convención.

A este respecto, no hay que olvidar que el art. 4.1 de la Convención Multilateral establece la obligación de intercambiar información “para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención”. Esta fórmula supone que el intercambio de información también puede tener lugar en cualquier fase de la investigación de un delito fiscal, con el objeto de

¹¹⁷⁴ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 207.

¹¹⁷⁵ SAINT-AMANS, P., y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens...”, op. cit., p. 1064.

¹¹⁷⁶ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 219.

¹¹⁷⁷ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 220.

¹¹⁷⁸ Previamente a la modificación operada por el Protocolo a la Convención en 2010, la revelación de la información en los Tribunales se supeditaba a la autorización previa del Estado que suministró la información. Asimismo, se exigía una autorización (art. 4.2 de la Convención Multilateral, ahora suprimido) por parte del Estado que suministró la información para el uso de los datos intercambiados como prueba en los procesos penales. Desde la entrada en vigor de dicho Protocolo, no obstante, ambos requisitos fueron eliminados y la información puede revelarse en los procesos judiciales y utilizarse como prueba sin necesidad de cumplir ningún requisito adicional. En este sentido MARTÍNEZ GINER, L. A., “La multilateralización de la cooperación...”, op. cit., p. 36.

utilizar los datos intercambiados en la represión de dicho delito¹¹⁷⁹. En consecuencia, la información recibida también podrá ser revelada a las personas que participen en estos procesos.

Por último, el art. 22.4 de la Convención Multilateral amplía la esfera de uso de la información intercambiada, estableciendo una excepción a la confidencialidad del siguiente modo:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 1, 2 y 3 la información que reciba una Parte podrá ser utilizada para otros efectos cuando ello sea factible de conformidad con la legislación de la Parte que otorgue la información y la autoridad competente de esa Parte autorice dicho uso (...)”.

En consecuencia, al igual que en los instrumentos analizados anteriormente, la Convención Multilateral establece ciertas condiciones que fijan las condiciones de utilización para cualquier otro uso. No obstante, dentro de esos “otros usos” deben entenderse, al igual que en el caso del art. 26.2 MCOCDE, la persecución de ilícitos tipificados en los ordenamientos de ambos Estados parte. Los Comentarios a la Convención ofrecen como ejemplo de esta utilización la cesión de la información a agencias y autoridades judiciales dedicadas a la lucha contra el terrorismo o el blanqueo de capitales¹¹⁸⁰ -a mi juicio a mero título ejemplificativo, ya que la información intercambiada debe poder ser utilizada también en la represión de otros ilícitos penales o administrativos-. En consecuencia, el círculo de confidencialidad se amplía para dar cabida a las personas que forman parte de tales agencias y autoridades judiciales.

Asimismo, los Comentarios hacen referencia a la función que cumple el intercambio en la protección de intereses de los contribuyentes; así, los mismos reconocen que el intercambio de información debe utilizarse para la aplicación del ordenamiento fiscal de los Estados parte, pero también para garantizar las ventajas fiscales a las que los contribuyentes tienen derecho¹¹⁸¹. Si bien esta previsión en los Comentarios no se refiere específicamente al art. 22.4 Convención Multilateral, en mi opinión la cláusula contenida en este precepto es lo suficientemente amplia —“otros usos”— para dar cabida a la utilización de la información en beneficio de los sujetos titulares de la misma.

Para poder utilizar esta información intercambiada para otros usos, de acuerdo al art. 22.4 de la Convención Multilateral se requiere, en primer término, que dichos usos se encuentren permitidos tanto el ordenamiento del Estado que solicita la información como en el ordenamiento de aquel que la provee. En segundo término, además, es necesario que el Estado requerido autorice tal uso. Ambos requisitos son considerados por los Comentarios a la Convención Multilateral como una garantía suficiente de

¹¹⁷⁹ Así lo entienden SAINT-AMANS, P., y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens...”, op. cit., p. 1067.

¹¹⁸⁰ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 225.

¹¹⁸¹ *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 49.

protección de la confidencialidad de los datos intercambiados desde el punto de vista de los derechos de los contribuyentes, en concreto del derecho a la protección de datos de carácter personal¹¹⁸².

Por otro lado, la OCDE publicó en 2012 un Informe titulado “Garantizando la confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales”. La misma contiene diversas directrices para la salvaguarda de los datos intercambiados, de modo que las Administraciones involucradas en estos procedimientos puedan garantizar más eficazmente la integridad de tales datos. Para ello, señala la necesidad de adoptar una política integral, centrada en los siguientes aspectos:

- Empleados, respecto de los cuales será necesario implementar medidas tendentes a la verificación de antecedentes/controles de seguridad a los empleados. Asimismo, esta política debe prestar atención al régimen de contratación de estos empleados, debiendo contar con un régimen disciplinario que contemple un deber de secreto sobre la información a la que puedan acceder, así como sanciones en caso de violación de la confidencialidad. En este sentido, la OCDE determina que una correcta garantía de la confidencialidad supone que el deber de secreto que atañe a estos empleados debe continuar una vez haya finalizado la relación laboral¹¹⁸³. Finalmente, debe asegurarse una formación correcta de los empleados de la Administración, así como de cualquier persona en contacto con estos datos¹¹⁸⁴.

- Acceso a las dependencias. Debe quedar restringido por parte de las Administraciones tributarias, asegurándose de que la entrada en sus locales y dependencias únicamente está permitida a quienes tengan un título válido para ello¹¹⁸⁵.

- Acceso a registros electrónicos y físicos. Este aspecto hace referencia a las medidas directamente relacionadas con la protección de los datos intercambiados; esto es, el sistema de almacenamiento y acceso a los mismos. De esta forma, los datos pueden ser almacenados en soporte físico, para lo cual y dependiendo del grado de seguridad que acrediten podrán ser guardados en salas o unidades cerradas, tales como archivadores cerrados, cajas fuertes o cámaras acorazadas¹¹⁸⁶. En el caso de proceder a un almacenamiento digital es absolutamente necesario que la información se guarde en servidores seguros, dotados de cortafuegos y protegidos por sistemas de contraseña¹¹⁸⁷.

Por otro lado, las Administraciones deben contar con un sistema de registro que permita conocer qué personas han accedido a la información, el momento o lugar del acceso o las acciones realizadas por las mismas sobre los datos a los que hayan podido acceder.

¹¹⁸² *Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol*, para. 226.

¹¹⁸³ Todas estas recomendaciones se encuentran recogidas en OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., pp. 16-17.

¹¹⁸⁴ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 18.

¹¹⁸⁵ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 18.

¹¹⁸⁶ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 18.

¹¹⁸⁷ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 18.

Ello debe realizarse a través de identificación de usuario y claves personalizadas, lo cual a juicio de la OCDE también puede servir para limitar el conocimiento de los empleados sobre toda aquella información que no resulte esencial, restringiendo el elenco de datos a los que los mismos puedan tener acceso. Estas medidas deben adoptarse, asimismo, respecto de cualesquiera dispositivos portátiles utilizados en el tratamiento de la información¹¹⁸⁸.

- Políticas de salida; encaminadas a garantizar que a la salida de su puesto de trabajo, un empleado no retira ningún material no permitido ni traslada fuera de los espacios permitidos datos o informaciones protegidas¹¹⁸⁹.

- Políticas sobre la eliminación de información; que aseguren que la información es destruida una vez que la misma ha dejado de ser necesaria, suprimiendo cualquier posibilidad de que los datos protegidos sean filtrados.

- Gestión de las divulgaciones no autorizadas. Por último, los procedimientos y protocolos relativos a la divulgación de información no autorizada juegan un importante papel en la protección de la confidencialidad. La OCDE establece que ante una divulgación de este tipo es necesario iniciar una investigación que permita redactar un informe que comprenda los siguientes aspectos:

- “a) recomendaciones para minimizar las repercusiones del incidente;

- b) un análisis de lo que se debería hacer en el futuro para evitar incidentes similares; y

- c) recomendaciones para emprender acciones/sanciones contra la persona o personas responsables de dicha violación, destacando que las autoridades responsables del cumplimiento de la ley podrán actuar en caso de sospecha de revelación intencionada”¹¹⁹⁰.

El objetivo de esta investigación, y del informe resultante de la misma, no es otro que asegurar que la filtración de información no se repite en el futuro, logrando así aumentar la confianza del resto de Administraciones con las que se intercambia información, así como de los obligados tributarios potencialmente afectados.

Finalmente, la DCA recoge en su artículo 16 las reglas concernientes al secreto tributario que debe respetarse sobre la información intercambiada y los posibles usos que dicha información puede adoptar. La DCA impone a los EEMM una norma de secreto tributario internacional, que obliga a todos ellos a la protección de la información intercambiada frente a revelaciones indebidas¹¹⁹¹. En este sentido, la DCA incorpora el estándar de protección presente en el art. 26 MCOCDE, en el apartado primero del art. 16, declarando:

¹¹⁸⁸ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., pp. 18-19.

¹¹⁸⁹ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 19.

¹¹⁹⁰ OCDE, *Garantizando la confidencialidad...*, op. cit., p. 21.

¹¹⁹¹ MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 256, defiende la existencia de dicha cláusula de “secreto fiscal internacional” recogida en el art. 16 DCA.

“Cualquier información que se transmita bajo cualquier forma entre los Estados miembros en aplicación de la presente Directiva estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado miembro que la haya recibido otorgue a la información de la misma naturaleza (...)”.

A tenor de la Directiva el nivel de protección garantizado a la información intercambiada viene marcado, al igual que en los instrumentos OCDE, por la legislación del Estado requirente. Además, y en estrecha conexión con la confidencialidad, la Directiva contiene una disposición específica relativa a la protección de datos en el intercambio de información tributaria, similar a la presente en la Convención Multilateral. Así, postula la aplicación del régimen de protección de datos vigente en la Unión Europea con respecto a la información transmitida de acuerdo a la DCA, no sin ciertas restricciones. Ello ha generado la crítica por parte del SEPD, que ha señalado el menoscabo del régimen general de protección de datos existente en la Unión a través de la implementación del ECR¹¹⁹².

Este mismo artículo define a lo largo de sus diferentes apartados los posibles usos que la información intercambiada, delimitando una esfera de uso muy amplia. Dicha esfera de uso, al igual que ocurría en los instrumentos analizados anteriormente, determina el círculo de confidencialidad de la DCA, pues obviamente las personas encargadas de hacer uso de la información intercambiada de acuerdo al artículo 16 podrán acceder a la misma. En primer lugar, el propio art. 16.1 DCA *in fine* postula los usos estrictamente fiscales, afirmando:

Dicha información podrá usarse para la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos a que se refiere el artículo 2.

Como es natural, y al igual que en todos los instrumentos examinados anteriormente, la información intercambiada puede ser utilizada en la administración y ejecución de la normativa nacional relativa a los impuestos cubiertos por la DCA. Esta fórmula “administración y ejecución” se encuentra redactada en términos más generales que la delimitación “determinación, liquidación y control” presentes en otros instrumentos¹¹⁹³, de modo que se permite la utilización de la información en cualesquiera procedimientos tributarios reconocidos en los ordenamientos de los EEMM¹¹⁹⁴.

¹¹⁹² Vid. SEPD, Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad (2010/C 101/01). El SEPD también realizó un Dictamen a la propuesta de modificación de la Directiva en noviembre de 2013: Vid: “Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation”, del 5 de noviembre de 2013. El tratamiento del derecho fundamental a la protección de datos será objeto de estudio más adelante en este mismo trabajo en el Cap. IV, Apartado 2.

¹¹⁹³ Así lo entiende MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 22.

¹¹⁹⁴ A juicio de MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 256, esta nueva formulación permite incluir en el círculo de confidencialidad órganos que en la redacción de la antigua Directiva de Cooperación (1977) tenían vetado el acceso a la información intercambiada, como los órganos de recaudación.

Es preciso que recordar que la Directiva hace referencia a todos aquellos tributos que no cuenten con un instrumento de cooperación específico en el ordenamiento de la Unión, ya sean impuestos en nombre del Estado o de cualesquiera de sus subdivisiones territoriales. En consecuencia, también las personas encargadas de la aplicación de la normativa fiscal en dichas subdivisiones deben poder acceder a los datos intercambiados.

Además, y en una previsión que no tiene reflejo en otras normas relativas al intercambio de información, el párrafo 2º de este art. 16.1 DCA también permite la utilización de esta información para la aplicación de otros impuestos excluidos del ámbito objetivo de la misma o de las contribuciones a la Seguridad Social.

“La información también podrá utilizarse para evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, o para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la seguridad social”.

En consecuencia, aunque no prevé el intercambio de información respecto a estas últimas figuras impositivas o contributivas, a la hora de evaluar, aplicar o ejecutar la normativa relativa a las mismas, la Directiva sí permite la utilización de la información intercambiada. Esta disposición, por tanto, coordina la DCA con la Directiva de Asistencia Mutua en materia de Recaudación (2010/24/UE), permitiendo que se haga uso de la información obtenida de acuerdo a la primera en la aplicación de las disposiciones de la segunda. En consecuencia, estos casos, la información intercambiada también podrá ser revelada a los órganos encargados de tal evaluación, aplicación o ejecución, si bien los mismos pueden no pertenecer a la Administración tributaria. Ello resulta evidente en el caso de las contribuciones a la Seguridad Social, expresamente contempladas en el art. 16.1 párrafo 2º DCA.

Además de los fines estrictamente fiscales, el art. 16.1 DCA, párrafo 3º, permite el uso de la información intercambiada en procesos judiciales relacionados con el ámbito tributario. Este párrafo se encuentra redactado como sigue:

“Además, podrá utilizarse en relación con procedimientos judiciales que puedan dar lugar a sanciones, incoados como consecuencia del incumplimiento de la legislación en materia fiscal, sin perjuicio de la normativa general y de las disposiciones que regulen los derechos de los demandados y los testigos de dichos procedimientos”.

Como puede apreciarse a la luz de esta norma, el círculo de confidencialidad puede ampliarse a los órganos judiciales encargados de enjuiciar los incumplimientos de la normativa doméstica. Sin embargo, a diferencia de otros instrumentos en los que se hace referencia a los “procesos judiciales” en términos generales, el artículo únicamente reconoce la revelación de la información intercambiada estrictamente en aquellos

procedimientos derivados del incumplimiento del ordenamiento fiscal¹¹⁹⁵. Para la utilización en cualquier otro procedimiento judicial, es necesario acudir al párrafo segundo del art. 16, redactado como sigue:

“Con el permiso de la autoridad competente de un Estado miembro que comunique información en virtud de la presente Directiva, y solo cuando lo permita la legislación del Estado miembro de la autoridad competente que recibe la información, esta y los documentos recibidos en virtud de la presente Directiva podrán usarse para otros fines además de los mencionados en el apartado 1. Dicho permiso se concederá si la información puede usarse con fines semejantes en el Estado miembro de la autoridad competente que comunica la información”.

En este caso, la Directiva sigue el estándar fijado por el art. 26 MCOCDE, requiriendo que dicho “otro uso” sea compatible con los ordenamientos de ambos EEMM y que la Autoridad competente del Estado suministrador lo autorice¹¹⁹⁶. Esta autorización, a tenor del art. 16.4 DCA únicamente puede provenir del Estado que originalmente transmitió la información. Este apartado establece además una cautela frente a intercambios triangulares, en los que la información llega a la Autoridad competente de un Estado de manera “indirecta”, transmitida por otra Autoridad competente que sin embargo no recopiló dicha información en su ámbito interno, sino que la obtuvo a su vez por vía de intercambio.

En estos casos, es la Autoridad competente del Estado que originalmente obtuvo los datos intercambiados la competente para prestar autorización a la utilización para “otros usos”. La Directiva sin embargo no establece ninguna previsión especial respecto al ordenamiento de referencia para determinar la posibilidad de utilizar la información.

En mi opinión, si corresponde a la Autoridad competente del Estado que transmitió la información originalmente prestar la autorización para esos “otros usos”, también debe tomarse como referencia el ordenamiento de este Estado a la hora de analizar la posibilidad de utilizar la información para dichos usos. En consecuencia, respecto de informaciones recibidas a través de intercambios triangulares, no sólo la autorización debería corresponder al Estado que originalmente transmitió la información, sino que el uso pretendido debe encontrarse permitido en el ordenamiento de este Estado, y no del Estado que ulteriormente realiza el intercambio.

Finalmente, el apartado 5 del art. 16 DCA presta atención a la validez probatoria de la información intercambiada de acuerdo a sus disposiciones. Dicho apartado queda redactado como sigue:

¹¹⁹⁵ En opinión de CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era en la cooperación...”, op. cit., p. 77, esta previsión haría extensivo el uso de la información intercambiada a los procesos penales-tributarios.

¹¹⁹⁶ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva...”, op. cit., p. 22, considera que la autorización a la que hace referencia este artículo no es opcional, sino que el Estado que suministró la información está obligado a prestarla siempre que el uso pretendido por el Estado requirente se encuentre permitido en su ordenamiento interno.

“Los organismos competentes del Estado miembro requirente podrán aducir como elementos de prueba, en las mismas condiciones que la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento equivalente transmitido por una autoridad del mismo Estado miembro, la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto de estos obtenidos por la autoridad requerida y transmitidos a la autoridad requirente de conformidad con la presente Directiva”.

De este modo, a través de esta enrevesada fórmula la DCA permite la utilización de la información intercambiada de acuerdo a sus disposiciones como un elemento de prueba en el Estado receptor. Esta disposición carece de previsiones análogas en los instrumentos analizados previamente; ni los Modelos OCDE ni la Convención de Estrasburgo precisan el uso de la información intercambiada hasta tal punto de que la misma pueda ser considerada elemento de prueba sin mayor objeción¹¹⁹⁷. A mi juicio, la regla contenida en el art. 16.5 puede resultar problemática, en tanto en cuanto podría colisionar con las normas de determinación y constitución de la prueba existentes en los Estados miembros¹¹⁹⁸.

Por su parte, los Modelos y normas pertenecientes al así llamado “nuevo Estándar” en materia de intercambio de información –FATCA, el ECR de la OCDE o la DCAII– contemplan en su articulado o Comentarios ciertas reglas relativas a la confidencialidad de la información intercambiada de manera automática. En este nuevo modelo de intercambio de información, basado en la inmediatez y la creación de grandes bases de datos, la garantía de la confidencialidad resulta un elemento clave.

Así, mientras en el intercambio previo requerimiento se producía un envío de información reducido, el intercambio automático comporta el suministro de una ingente cantidad de datos, perteneciente a un elenco de obligados tributarios mucho mayor. Esta nueva modalidad, por tanto, se produce un incremento más que notable de los sujetos afectados por el intercambio, y en consecuencia, del riesgo asociado al mismo. Por tanto, resulta imperativo garantizar la confidencialidad de la información intercambiada.

No obstante, y pese a la enorme importancia de este principio, lo cierto es que el Modelo IGA1 de FATCA apenas cuenta con una somera referencia al mismo en sus considerandos. Estos considerandos al Modelo afirman que los Estados implicados en el intercambio deben respetar las normas sobre confidencialidad presentes en el Convenio o Acuerdo que sirve como sustento al acuerdo FATCA. De este modo, el Modelo IGA1 realiza un reenvío a las reglas de confidencialidad previstas por los Modelos OCDE sin mayor precisión al respecto.

Este enfoque es el utilizado también por la DCA II, en tanto en cuanto supone una modificación del art. 8 DCA pero mantiene plenamente vigentes, respecto al

¹¹⁹⁷ MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados...”, op. cit., p. 259.

¹¹⁹⁸ Vid., en este sentido MACHANCOSES GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16...”, p. 261.

intercambio automático de información, las reglas sobre confidencialidad analizadas anteriormente.

Finalmente, el nuevo estándar propuesto por la OCDE es el instrumento que con mayor profundidad sienta las bases para una correcta protección de la confidencialidad de la información intercambiada. Esta protección viene reconocida por la Sección 5 del Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes. De acuerdo a los Comentarios a esta Sección, la garantía plena de la confidencialidad de la información objeto de intercambio depende de la concurrencia de tres elementos principales: (i) el marco jurídico vigente, (ii) el sistema de gestión de la seguridad de la información: prácticas y procedimientos, y (iii) el mecanismo de supervisión del cumplimiento y las sanciones aplicables ante una posible vulneración de la confidencialidad¹¹⁹⁹. Para facilitar la labor de las Administraciones en materia de confidencialidad, el Anexo 4 del Estándar prevé un cuestionario que aborda las principales cuestiones relativas a esta materia y que serán objeto de análisis a lo largo de las siguientes páginas¹²⁰⁰.

De acuerdo a los Comentarios, el marco jurídico debe garantizar la confidencialidad de la información y limitar su uso a los fines pertinentes. Dicho marco tiene dos componentes básicos: el instrumento aplicable para realizar el intercambio de información y la legislación interna de la jurisdicción en cuestión¹²⁰¹. De este modo, en la línea de los instrumentos relativos al intercambio de información aprobados por la OCDE¹²⁰², el apartado 1 de esta Sección 5 dispone que toda información intercambiada se encuentra protegida por las normas relativas a confidencialidad y demás salvaguardas previstas en el instrumento legal que da cobertura al intercambio de información. El Modelo supedita así la protección del secreto de los datos intercambiados a las previsiones contenidas en el instrumento subyacente, CDI, TIEA o Convención sobre la que se constituye el Acuerdo entre Autoridades Competentes¹²⁰³.

En el nuevo Estándar propuesto por la OCDE, en consecuencia, el círculo de confidencialidad –personas con acceso a la información intercambiada- y la esfera de uso –finalidades y procedimientos para los que puede utilizarse dicha información- vienen delimitados, en primer lugar, por el texto legal que habilita el intercambio¹²⁰⁴.

¹¹⁹⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 7.

¹²⁰⁰ OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, op. cit., Anexo 4, “Ejemplo de Cuestionario”, pp. 319-326.

¹²⁰¹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 8.

¹²⁰² Los Comentarios a esta Sección reconocen la importancia de la salvaguarda de la confidencialidad en el Intercambio Internacional de Información Tributaria, así como de cualquier sistema fiscal, y en concreto, respecto del nuevo estándar propuesto. Vid., OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 1.

¹²⁰³ Respecto a las previsiones relativas a la confidencialidad contenidas en el MCOCDE, el MTIEA y la Convención Multilateral, Vid., en este mismo Capítulo, apartado 2.2. Vid., también OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 9.

¹²⁰⁴ Así lo reconocen los Comentarios al Modelo, cuando afirman: “Toda la información intercambiada estará sujeta a las normas sobre confidencialidad y demás garantías previstas en el instrumento jurídico

Además de estas previsiones, la normativa doméstica de las jurisdicciones implicadas en el intercambio de información debe reconocer un nivel de protección de la confidencialidad adecuado, previendo de manera exhaustiva, específica y limitada las condiciones de divulgación de la información.

Esta normativa debe señalar también qué instrumentos internacionales son aplicables en este campo, calificándolos como jurídicamente vinculantes para su Administración en materia de confidencialidad. Ello exige asimismo que se prevean sanciones adecuadas frente a la quiebra del deber de preservar tal confidencialidad, de modo que pueda imponerse de manera coercitiva el cumplimiento de las obligaciones de confidencialidad previstas por el ordenamiento¹²⁰⁵.

No obstante, este apartado primero deja abierta la puerta al establecimiento de salvaguardas adicionales cuando así lo requiera la Autoridad competente que suministra la información. Para ello, el establecimiento de un nivel de protección reforzado debe estar amparado por su normativa interna. De este modo, el Modelo permite que, respecto del intercambio automático de información financiera, los Estados firmantes puedan acordar garantías adicionales respecto de las personas con acceso a los datos intercambiados, y el uso que pueda hacerse de dichos datos.

En concreto, los Comentarios hacen referencia a la normativa en materia de protección de datos presente en ciertos Estados –entre ellos los Estados Miembros de la UE–, la cual impone obligaciones de cautela reforzadas a las Administraciones –y particulares– en el tratamiento de datos personales. En estos casos, aquellas jurisdicciones que cuenten con esta normativa pueden especificar en el acuerdo tal circunstancia, así como las garantías adicionales necesarias con el objeto de garantizar el nivel de protección exigido de acuerdo con su normativa interna¹²⁰⁶. En tal caso, la Autoridad Competente que recibe la información debe aplicar, además de su normativa interna en materia de confidencialidad, aquellas garantías adicionales que resulten preceptivas a la luz de la normativa interna de la jurisdicción cuya Autoridad suministra la información¹²⁰⁷.

Esta precisión por parte de los Comentarios supone una novedad respecto a las garantías relativas a la confidencialidad de los datos intercambiados presentes en otros instrumentos relativos al intercambio de información¹²⁰⁸. Como se apuntó con

subyacente. Esto incluye los propósitos para los cuales la información podrá ser utilizada y los límites aplicables a los sujetos a quienes podrá revelárseles dicha información”. Vid., OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 3.

¹²⁰⁵ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 10.

¹²⁰⁶ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 4. A tenor de este párrafo no obstante, no será necesario plasmar en el Acuerdo tales garantías adicionales cuando la jurisdicción que suministra la información considere que su contraparte cumple con las exigencias derivadas de su normativa doméstica.

¹²⁰⁷ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 4.

¹²⁰⁸ Excepto para la Convención Multilateral, que ya preveía la posibilidad de tomar en consideración la normativa interna del Estado que suministra la información a la hora de garantizar el derecho fundamental

anterioridad, los Modelos OCDE por lo general postulan la necesidad de aplicar la normativa del Estado que recibe la información a la hora de garantizar la confidencialidad de los datos intercambiados.

No obstante, este nuevo estándar permite el establecimiento de garantías adicionales atendiendo a la normativa del Estado que suministra la información. Ello como es evidente eleva el nivel de protección de los derechos de los afectados por el intercambio, quienes corrían el riesgo de ver rebajadas las garantías en materia de confidencialidad de la información en poder de la Administración tributaria cuando la misma era intercambiada con otras Autoridades.

En segundo lugar, la garantía de la confidencialidad de la información intercambiada requiere, a tenor de los Comentarios, la existencia de sistemas de gestión de la seguridad de la información. En este sentido, deben desarrollarse prácticas y procedimientos que garanticen la utilización de la información únicamente para los fines previstos en la normativa, e impidan su cesión a personas que carezcan de la preceptiva autorización. Ello no se limita a una cuestión técnica relativa a las tecnologías de la información. Al contrario, esta cuestión abarca a las cuestiones organizativas y culturales de la Administración, y requiere prestar atención a varios aspectos clave¹²⁰⁹:

En primer lugar, exige una correcta gestión del personal encargado del tratamiento de la información intercambiada. Este aspecto comprende, en primer lugar, la selección del personal de la Administración en cuestión, asegurando su integridad y responsabilidad. Además de ello, este aspecto hace referencia a la formación que deben recibir este personal, de manera que conozcan perfectamente sus obligaciones en materia de confidencialidad y los riesgos asociados a sus actividades. Estas obligaciones además seguirán vigente aun cuando un empleado haya cesado en su cargo por cualquier motivo –extinción de contrato, jubilación, procedimiento disciplinario, etc.-. En cualquier caso, además es necesario que pueda suspenderse inmediatamente el acceso a la información por parte del personal que, por la razón que sea, haya dejado de formar parte de la Administración¹²¹⁰.

En segundo lugar, las Administraciones deben contar con medidas de seguridad relativas al acceso, tanto a sus instalaciones como a la información en su poder. En el primer caso las medidas de seguridad irán encaminadas a prevenir un acceso físico no autorizado –guardias de seguridad, identificaciones o pases, delimitación de zonas donde puede almacenarse información sensible, etc...-¹²¹¹. En el segundo caso, las medidas de seguridad tendrán como objeto prevenir cualquier acceso digital no autorizado.

a la protección de datos de los afectados por el intercambio de información. Vid., en este mismo trabajo, Capítulo II, Apartado 2.2.

¹²⁰⁹ Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 12.

¹²¹⁰ Todas las provisiones relativas a la gestión del personal se encuentran recogidas en, OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 13 a 15.

¹²¹¹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 16.

Para ello los sistemas de almacenamiento y tratamiento de información de la Administración deben contar con medios de identificación y autenticación de los usuarios, denegando el acceso a la información confidencial de cualquier usuario sin autorización¹²¹². Asimismo, estos sistemas deben contar con un registro de control de acceso, de manera que pueda rastrearse cualquier acceso no autorizado o pueda supervisarse, analizarse o investigar cualquier actividad irregular en el sistema¹²¹³.

En tercer lugar, y como es evidente, es necesario que los sistemas de tratamiento de información de las Administraciones cuenten con medidas de seguridad técnicas, relativas a la protección de la información o de la comunicación de la misma¹²¹⁴. En este sentido, la Administración debe ser capaz de identificar, notificar y corregir cualquier incidencia relativa a la seguridad de la información¹²¹⁵. Asimismo, las Administraciones deben contar con protocolos para revisar la seguridad de los datos de manera periódica, con el objetivo de subsanar cualquier posible deficiencia que se presente¹²¹⁶.

Las Administraciones también deben ser capaces de evaluar los riesgos que existan en relación al acceso no autorizado a los datos y su posible uso, divulgación, alteración o destrucción no autorizada, así como los daños asociados a estas eventualidades¹²¹⁷. En esta línea, las mismas deben contar con un plan de contingencia, estableciendo planes de actuación en caso de emergencia o de recuperación de los sistemas de información en caso de pérdida de los mismos¹²¹⁸.

Finalmente, la Administración debe prevenir cualquier divulgación involuntaria de datos confidenciales. Para ello, y cuando sea posible, debe eliminar los datos confidenciales antes de hacer entrega de un documento a una persona sin acceso a los mismos¹²¹⁹. Asimismo, deben destruirse todos los datos en poder de la Administración desde el momento en que los mismos dejen de ser necesarios¹²²⁰.

Por su parte, el apartado 2 de esta Sección 5 del Modelo, fija las obligaciones de las Autoridades competentes en caso de que tenga lugar una quiebra de la confidencialidad

¹²¹² OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 21 y 21.

¹²¹³ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 22.

¹²¹⁴ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 24. Ello debe ocurrir con independencia del almacenamiento de la información en papel o en formato digital, Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 30.

¹²¹⁵ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 25.

¹²¹⁶ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 26.

¹²¹⁷ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 28.

¹²¹⁸ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 27.

¹²¹⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 32.

¹²²⁰ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 33.

de la información intercambiada. A la luz de este apartado, toda Autoridad competente está obligada a notificar a sus contrapartes cualquier violación del deber de observar la confidencialidad de los datos intercambiados, o cualquier fallo en las salvaguardas previstas¹²²¹. Ello debe hacerse de manera inmediata, informando asimismo de toda sanción o medida correctiva adoptada como respuesta.

Este apartado entronca con el tercer aspecto de garantía de la confidencialidad de la información intercambiada, esto es, la previsión por parte de la normativa interna de multas o sanciones vinculadas a la quiebra de las obligaciones de confidencialidad fijadas por el marco jurídico. Ello requiere, además del establecimiento de penas o sanciones –ya sean estas civiles o penales–, la disposición de procedimientos de aplicación adecuados que permitan supervisar el cumplimiento de los deberes presentes en materia de confidencialidad por parte del personal al servicio de la Administración¹²²².

Además de la Sección 5, el apartado 2 de la Sección 7 reconoce la importancia de la preservación de la confidencialidad en el intercambio automático que establece la implementación de este nuevo estándar. Este apartado reconoce que la Vigencia del Acuerdo puede suspenderse –mediante notificación por escrito– cuando exista un incumplimiento grave de las obligaciones de confidencialidad fijadas por dicho Acuerdo. En consecuencia, la inobservancia del deber de mantener la confidencialidad de los datos intercambiados puede suponer que una jurisdicción decida la suspensión del Acuerdo, interrumpiendo el suministro de información.

En cuanto a la utilización de la información intercambiada de manera automática o rutinaria, y tal y como se apuntó en el epígrafe anterior, las Autoridades fiscales que obtienen los datos por esta vía deben contar con una infraestructura adecuada para su recepción, tratamiento y utilización. De este modo, para que el mecanismo de intercambio automático sea realmente efectivo, estas Autoridades deben estar en disposición de procesar la información recabada de manera automática, y de forma que la misma pueda ser utilizada en sus procedimientos de gestión, comprobación o investigación internos. Si cuentan con la capacidad para procesar satisfactoriamente la información recibida, las Administraciones que reciben los datos señalados pueden hacer uso de los mismos de dos maneras.

Primero, esta información puede ser utilizada para comprobar, de manera directa, el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos afectados. Los datos recibidos desde otras jurisdicciones pueden compararse con aquellos consignados en las

¹²²¹ Notificación que de acuerdo a los Comentarios debe asimismo respetar las normas de confidencialidad aplicables en la jurisdicción en la que se haya producido la violación o inobservancia. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 6.

¹²²² OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 35 y 36.

declaraciones de estos sujetos para verificar la realidad de las mismas, y en su caso incoar un procedimiento de comprobación cuando no coincidan¹²²³.

En un funcionamiento ideal de este intercambio, y de la Administración que recibe los datos, este esquema de comprobación permitiría la gestión y el control rutinario de una enorme cantidad de obligaciones tributarias relativas a aquellos sujetos que realizan actividades transfronterizas. Así, mediante programas informáticos que crucen los datos en poder de la Administración tributaria con aquella información recibida en base al intercambio podría llevarse a cabo dicho control masivo de forma automática. No obstante, para que ello ocurra deben cumplirse ciertos requisitos.

En primer lugar, la información recibida debe ser fiable. En este sentido, es necesario garantizar que los datos suministrados por parte de las Autoridades fiscales de cada Estado son verídicos, provienen de una fuente fácilmente identificable y han sido obtenidos cumpliendo con todos los requisitos previstos por la normativa.

En segundo lugar, la Administración que recibe la información debe tener la capacidad de explotar los datos suministrados. No hay que olvidar que, desde hace años, muchas Administraciones han contado con sistemas de obtención automática de información en el plano interno, gracias a la imposición de deberes de comunicación o reporte a determinados sujetos –profesionales, entidades bancarias, otras Administraciones, etc.- Los datos obtenidos de esta manera han sido utilizados por las mismas para lograr una mejor gestión y comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en el ámbito doméstico.

En consecuencia, tales Administraciones deben encontrarse en disposición de acomodar de la manera más mecánica posible –esto es, con la menor intervención posible por parte de sus agentes- los datos obtenidos a través del intercambio de información a sus propios sistemas de gestión interna. Una de las claves del éxito del intercambio automático de información tributaria se basa en la posibilidad de que los datos intercambiados puedan ser utilizados del mismo modo y con la misma eficacia con que las Administraciones usan la información recopilada de manera rutinaria en su ámbito doméstico.

Finalmente, es necesario prestar atención a la calidad de los datos intercambiados, esto es, su exhaustividad y el detalle de las operaciones que reflejan. Así, y en primer lugar, Administración debe ser capaz de identificar a los sujetos presentes en dicha información, de manera que los datos recibidos puedan ser comparados de manera fiable con la información presente en sus archivos. Ello no resulta una cuestión menor, pues las diversas Administraciones cuentan con sistemas de identificación y censo de los contribuyentes que pueden diferir enormemente entre sí. A este respecto, y como se apuntó con anterioridad, es necesario recordar que los instrumentos analizados que componen el “nuevo Estándar” prevén el suministro de ciertos datos adicionales –como

¹²²³ La utilización de la información intercambiada automáticamente viene descrita por FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information...”, op. cit., 6 y ss.

la fecha de nacimiento- para facilitar la identificación sin errores de los obligados tributarios.

La experiencia dentro de la Unión Europea es un ejemplo perfecto para poner en valor esta cuestión. Así, los datos intercambiados en base a la Directiva del ahorro han demostrado una usabilidad limitada, en numerosas ocasiones debido a que los sujetos comprendidos en los archivos intercambiados no podían ser identificados electrónicamente de forma correcta¹²²⁴.

Por otro lado, la información relativa a los rendimientos del trabajo e intercambiada de manera automática de acuerdo al art. 8 DCA en 2015 únicamente se reveló exacta y completa en el 16% de los casos. En el 68%, si bien los sujetos pudieron ser identificados correctamente de manera mecánica, la información se consideró incompleta o inexacta por las Autoridades que la recibieron. En un 7% de los casos fue necesario un examen manual por parte de los agentes de la Administración receptora, mientras que un 9% de los datos intercambiados no pudieron ser asignados a ningún obligado tributario¹²²⁵ –y en consecuencia, no pudieron ser utilizados de ninguna manera-.

Sin embargo, y pese a los datos de 2015, lo cierto es que estos porcentajes relativos a las rentas del trabajo mejoraron notablemente en 2016, lo que denota una evolución positiva en la realización de estos intercambios automáticos. En 2016 el porcentaje de datos exactos objeto de intercambio subió hasta el 42% -más del doble que el año anterior-, mientras que los datos incompletos o inexactos se situaron en un 49%. Los agentes de las Administraciones implicadas en el intercambio tuvieron que examinar manualmente un 2% de los registros recibidos, mientras que el porcentaje de datos a los que no pudo asignarse ningún obligado fue del 7%¹²²⁶. Esta mejora permite albergar ciertas esperanzas en cuanto al buen funcionamiento de esta herramienta en el futuro, a medida que las Administraciones van acostumbrándose a su utilización.

Además, y como se comentó anteriormente, los instrumentos dedicados al intercambio automático de información financiera únicamente prevén el suministro de saldos de cuentas o rendimientos asociados a las mismas. Ello supone una comunicación de sumas de dinero agregadas o “en bruto”, sin detallar a qué operaciones corresponden o quiénes son los pagadores de dichas sumas. Este hecho puede dificultar la tarea de la Administración que recibe dicha información, pues si bien puede constatar el ingreso de una cierta cantidad tiene pocos datos adicionales que permitan la iniciación de un procedimiento con un objetivo claro¹²²⁷.

¹²²⁴ FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used...”, op. cit., p. 7.

¹²²⁵ *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 7.

¹²²⁶ *Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, op. cit., p. 7.

¹²²⁷ FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used...”, op. cit., p. 7.

En este sentido, la información financiera objeto de intercambio bajo las disposiciones de los instrumentos que componen el nuevo estándar puede resultar insuficiente para desarrollar correctamente las tareas de gestión tributaria encomendadas a la Administración. Ello es así porque estos instrumentos prevén la comunicación de datos de manera genérica, tales como saldos de las Cuentas reportables. Sin embargo, los mismos no prevén que se comuniquen, por ejemplo el pagador o la fuente de las rentas. Esta información, en consecuencia, puede resultar insuficiente para la corrección de las declaraciones de los obligados tributarios, o para la liquidación de sus obligaciones por parte de la Administración¹²²⁸.

La información financiera obtenida a través de este intercambio automático, por tanto, puede actuar como un elemento indiciario, un sistema de “alerta temprana” que ponga a la Administración sobre la pista de posibles incumplimientos y motive el inicio de procedimientos de comprobación o investigación. En este sentido, el mecanismo de intercambio automático previsto deberá ser complementado en no pocas ocasiones por un intercambio previo requerimiento que aporte a la Administración los elementos necesarios para la correcta determinación de las obligaciones tributarias¹²²⁹.

En segundo lugar, esta modalidad de intercambio puede ser utilizada para la realización de evaluaciones de riesgo fiscal. A través del intercambio automático, las Administraciones fiscales de los diferentes Estados pueden ir conformando grandes bases de datos que incluyan toda aquella información recibida desde el extranjero. Mediante la explotación de las mismas, estas Administraciones son capaces de identificar qué áreas en concreto presentan un mayor riesgo, con el objetivo de dirigir su actividad de revisión y comprobación hacia ellas.

De este modo, la información recibida mediante intercambio automático no se utilizaría ya para la verificación del correcto cumplimiento de obligaciones concretas, o un elemento indiciario para la incoación de procedimientos de investigación o comprobación, sino como un elemento de análisis encaminado a mejorar la actuación de la Administración.

¹²²⁸ FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used...”, op. cit., p. 7.

¹²²⁹ FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used...”, op. cit., p. 3.

Conclusiones al Capítulo III. Los principios rectores del intercambio internacional de información tributaria.

1. El intercambio internacional viene regido por una serie de principios que actúan como una guía para las Autoridades públicas a la hora de utilizar esta herramienta. Estos principios previenen la utilización abusiva del intercambio por parte de las Autoridades competentes de los Estados parte, protegiendo los intereses de los demás Estados y de los obligados tributarios afectados. Los mismos constituyen, de este modo, fuente de legitimidad de la actuación de la Administración en este ámbito.
2. La aplicación de estos principios puede variar en función de la modalidad de intercambio utilizada. Así la formulación de los mismos debe adaptarse, en algunos casos, a las nuevas modalidades de intercambio automático implementadas por los instrumentos pertenecientes al así llamado “nuevo estándar”.
3. El principio de obligatoriedad es el postulado básico del intercambio de información. Únicamente a través del establecimiento de una obligación jurídica de intercambiar información es posible garantizar la eficacia de esta herramienta. En este sentido, el resto de principios que gobiernan el intercambio actúan como elementos condicionantes de dicha obligación, permitiendo a las Administraciones denegar un suministro de información en particular por la vulneración de alguno de ellos.
4. El principio de proporcionalidad rige la actuación de la Administración en el intercambio de información tributaria, actuando como canon de legitimidad de esta herramienta. Así es necesario que la Autoridad competente que hace uso del intercambio se asegure de que es una medida necesaria, idónea y razonable.
5. En el intercambio previo requerimiento, el principio de proporcionalidad exige un análisis de la actuación específica de la Administración, valorando si una concreta solicitud o suministro de datos es necesario, idóneo y razonable. En el intercambio automático, esta proporcionalidad hace referencia a la afectación a un gran número de obligados tributarios, con independencia de su conducta frente a sus deberes fiscales, así como a la relación coste-beneficio del uso de esta herramienta.
6. El principio de relevancia previsible de la información exige que los datos solicitados o suministrados sean adecuados para lograr el objetivo perseguido. En consecuencia, este principio prohíbe la realización de *fishing expeditions*, solicitudes de intercambio genéricas, sin un objetivo claro y no dirigidas a la comprobación o investigación de obligados concretos y obligaciones específicas. La relevancia previsible de la información intercambiada previene el uso abusivo de esta herramienta, y protege los intereses de los obligados tributarios afectados, al limitar las categorías de datos que puede solicitar o suministrar una Autoridad competente.
7. En el intercambio previo requerimiento, la Autoridad competente que solicita la información debe acreditar la relevancia previsible de la misma, mientras que la Administración requerida debe comprobar que dicha relevancia existe. En el intercambio automático, por el contrario, hay un acuerdo previo para determinar las

categorías de datos a intercambiar, fijando de antemano la relevancia previsible de la información.

8. La relevancia previsible de los datos intercambiados guarda una estrecha relación con los posibles usos que puede dar a los mismos la Autoridad que los recibe. En el intercambio previo requerimiento esta relevancia debe conectarse con la comprobación, investigación, etc., de obligaciones tributarias concretas. En el intercambio automático, sin embargo, no existe un objetivo concreto. La utilización de esta modalidad no se enmarca en la investigación o comprobación de obligaciones específicas, por lo que la información se intercambia sin acreditar su conexión con dichas obligaciones. Ello permite plantearse si esta modalidad de intercambio no constituye una *fishing expedition* masiva, y por tanto una extralimitación en el ejercicio de las facultades de las Administraciones tributarias involucradas.

**CAPÍTULO IV. LA INJERENCIA DEL
INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE
INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN LOS
DERECHOS DE LOS OBLIGADOS
TRIBUTARIOS.**

Capítulo IV. La injerencia del intercambio internacional de información tributaria en los derechos de los obligados tributarios.

Como ha quedado de manifiesto a lo largo de los Capítulos I y II de este trabajo, el intercambio internacional de información tributaria ha experimentado, durante las últimas décadas –y especialmente durante los últimos años–, una notable evolución. De esta manera, y con el objetivo de aumentar la eficacia del intercambio, la normativa relativa a esta herramienta ha ido ampliando paulatinamente su ámbito de aplicación, así como los posibles usos de la información intercambiada.

En este proceso hemos asistido a un proceso de supresión, o al menos de reducción, de aquellas disposiciones que podían actuar como una barrera o límite al intercambio efectivo de información tributaria. De esta manera, instituciones jurídicas de larga tradición que podían actuar como un obstáculo a dicho intercambio, como son el secreto bancario o el interés nacional en la información solicitada, han sido desterradas por las sucesivas modificaciones de los instrumentos dedicados al reconocimiento del intercambio de información tributaria entre Estados.

El resultado, a día de hoy, es una herramienta que permite a las Autoridades competentes la solicitud y recepción de una gran cantidad de datos de todo tipo, siempre y cuando los mismos sean previsiblemente relevantes para la determinación o comprobación de una obligación tributaria. Asimismo, tales datos pueden ser utilizados para distintos fines, traspasando incluso los límites del propio ámbito fiscal. Las Administraciones tributarias cuentan así con un importante instrumento a la hora de desarrollar sus funciones de comprobación e investigación en relación con aquellos obligados tributarios que sitúan activos fuera del territorio del Estado en el que residen. De esta manera, tales Administraciones pueden proyectar sus actuaciones más allá de su ámbito territorial de competencias, logrando una aplicación de su normativa interna más efectiva.

Este desarrollo, caracterizado por la ampliación de la eficacia del intercambio internacional de información tributaria, ha prestado, por otra parte, poca atención a la situación de aquellos sujetos afectados por el mismo. De este modo, la rebaja progresiva de las exigencias a la hora de realizar un intercambio de información entre Estados, cuando no la supresión de los elementos que actúan como barrera a tal intercambio, se traduce en una injerencia más intensa en los derechos de tales sujetos¹²³⁰.

Sin embargo, esta rebaja no se ha visto acompañada del correspondiente reconocimiento de derechos y garantías de los obligados tributarios en el intercambio de información. En otras palabras, el incremento de potestades de las Autoridades fiscales a la hora de suministrar y recibir datos desde otras jurisdicciones no se ha traducido en la previsión

¹²³⁰ DIEPVENS, N., y DEBELVA, F., “The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer’s Rights under Pressure”, en *EC Tax Review*, nº 4 2015, Kluwer Law International, Holanda, p. 215.

de garantías específicas a favor de los sujetos afectados, y frente a los posibles usos incorrectos de la herramienta de intercambio, o de los datos intercambiados¹²³¹.

No obstante, la inclusión de estas garantías es un elemento clave para asegurar la legitimidad del sistema de intercambio internacional de información tributaria, pues únicamente asegurando un correcto respeto de los derechos de los sujetos afectados por el mismo es posible salvaguardar dicha legitimidad. Como actuación de la Administración, la garantía de la legitimidad del intercambio de información exige que el mismo se enmarque dentro de los límites fijados por el ordenamiento vigente, siendo los más importantes de entre ellos los Derechos Fundamentales¹²³².

La garantía de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información se traduciría, además, en un mayor grado de confianza de los mismos en la utilización de esta herramienta por parte de la Administración tributaria, elevando su nivel de cooperación y cumplimiento con la Administración tributaria. Ello como es obvio mejoraría las tareas de gestión tributaria encomendadas a esta Administración, aun cuando las mismas se desarrollen en el ámbito transnacional. Una mayor colaboración permitiría a la Administración contar con información más fiable y precisa, aportada además de manera voluntaria por los obligados tributarios –sin necesidad del ejercicio de las potestades de la Administración en este ámbito–, lo que a la postre se traduciría en una mejora de la eficacia y la eficiencia del intercambio¹²³³.

Por otro lado, el reconocimiento de un marco de protección de los derechos de los obligados tributarios a nivel internacional crearía una serie de límites comunes a la actuación de las Administraciones tributarias, con independencia de su jurisdicción de origen. Ello redundaría en un aumento de la predicibilidad y estabilidad del sistema tributario en su conjunto, mejorando la toma de decisiones de los actores económicos¹²³⁴.

Finalmente, el reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información es una condición *sine qua non*, para el correcto

¹²³¹ Sobre esta circunstancia han llamado la atención numerosos autores, Vid., entre otros, BRANSON, C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, en *Australian Tax Review*, nº 71, 2004, p. 71. También SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 20; DIEPVENS, N., y DEBELVA, F., “The Evolution of the Exchange of Information ...”, op. cit., p. 215; o DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, p. 447. Para CADESKY, M., et. al., *Towards greater fairness in taxation, A Model Taxpayer Charter*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2016, p. 4, este fenómeno no se circunscribe a la cooperación fiscal internacional. Para estos autores en los últimos años hemos asistido a un aumento de la fiscalidad internacional, y de las acciones coordinadas entre Estados en el plano internacional (como el plan BEPS) que sin embargo han desatendido la protección de los derechos de los obligados tributarios.

¹²³² Como apunta CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal...*, op.cit., p. 357, el intercambio internacional de información tributaria es una herramienta necesaria para la pervivencia de los sistemas fiscales actuales, pero el mismo no debe desarrollarse a costa de los derechos de los obligados tributarios.

¹²³³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 163. CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes...”, op. cit., pp. 17-18. También CADESKY, M., et. al., *Towards greater fairness...*, op. cit., p. 10, apuntan a una mejora de la eficiencia en la gestión tributaria a través del reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios.

¹²³⁴ CADESKY, M., et. al., *Towards greater fairness...*, op. cit., p. 10.

cumplimiento de, al menos, una de las tres funciones señaladas en el Capítulo I de este trabajo¹²³⁵. Así, la función de protección de los obligados tributarios que a mi juicio debe desempeñar este intercambio de información, requiere, de manera inexcusable, la salvaguarda de los derechos y garantías inherentes a tales obligados tributarios. Únicamente a través de un escrupuloso respeto de estos derechos y garantías por parte la Administración es posible proteger de manera efectiva a los obligados tributarios mediante el uso de esta herramienta.

Este trabajo tendrá por objeto, en las siguientes páginas, el estudio de los posibles efectos del intercambio internacional de información tributaria sobre tres derechos fundamentales diferentes, con diversas vertientes. Por un lado, el intercambio resultar en una injerencia en el derecho de defensa, en tanto en cuanto ciertos aspectos del mismo pueden verse afectados. Ello ocurre, en primer lugar, respecto a la posición y participación de los sujetos afectados durante el intercambio de información. En este sentido, la OCDE ha identificado tres garantías específicas aplicables al intercambio de información tributaria en concreto, encaminadas a salvaguardar la posibilidad de estos sujetos de participar en el intercambio. Las mismas son los derechos de notificación, audiencia e impugnación¹²³⁶. En segundo lugar, el intercambio de información tributaria puede interferir con el derecho de los obligados tributarios a no autoincriminarse.

Por otro lado, este intercambio puede suponer una intromisión en aquellos derechos que tienen por objeto la protección de la privacidad de los sujetos afectados por la información intercambiada, esto es, los derechos a la intimidad personal y familiar y a la protección de datos. Ambos derechos se encuentran íntimamente relacionados entre sí, y en ocasiones incluso su desarrollo doctrinal y jurisprudencial parte de un mismo precepto, contenido en un catálogo de derechos y garantías –como así ocurre con el art. 8 CEDH-. Sin embargo, tanto uno como otro poseen una sustantividad propia, y desencadenan efectos jurídicos diferentes a la hora de su ejercicio. Es por ello que en este trabajo tanto el derecho a la intimidad personal y familiar como el derecho a la protección de datos de carácter personal serán analizados por separado.

Si bien de forma tradicional la doctrina generalmente ha prestado atención a los derechos relativos a la participación del obligado tributario en el intercambio de información, lo cierto es que el derecho a la intimidad personal y familiar y el derecho a la protección de datos han suscitado un menor interés. Sin embargo, el refuerzo en la cooperación, y el fomento en el plano internacional del intercambio de información entre Administraciones tributarias, así como las nuevas formas de cooperación fiscal internacional a través del intercambio automático, pueden suponer una intromisión más

¹²³⁵ Considero, a este respecto, que el respeto a los derechos de los obligados tributarios por parte de la Administración tributaria es una exigencia ineludible en el desempeño de cualquiera de las tres funciones señaladas; correcta determinación de las obligaciones tributarias, lucha contra conductas infractoras o delictivas y protección de los obligados tributarios. No obstante, en este último caso el correcto cumplimiento con la función de protección requiere, de manera implícita, una salvaguarda de tales derechos por parte de la Administración.

¹²³⁶ Vid. OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices*, OCDE Publishing, París, 1994.

intensa en los mismos. Además, la tecnificación de la Administración y el aumento de su capacidad para recopilar y procesar información, tanto a nivel doméstico como internacional pueden generar importantes tensiones con estos derechos¹²³⁷.

Este refuerzo de la cooperación fiscal internacional supone un mayor flujo de información, pues cada vez más son objeto de intercambio categorías de datos diferentes. Asimismo, ello se traduce en un mayor número de sujetos afectados por el intercambio, pues el suministro de datos no se produce ya únicamente respecto de aquellos sujetos sobre los que existan indicios previos de un posible incumplimiento, sino sobre todos los sujetos que realicen actividades en varias jurisdicciones. A este hecho hay que añadir que el intercambio se realiza de manera periódica, sin necesidad de solicitud¹²³⁸. Es por ello que la injerencia que puede suponer el intercambio en ambos derechos debe ser objeto de un análisis detallado, dentro del examen de legitimidad de esta herramienta.

El objetivo de este capítulo, en definitiva, es el de analizar cómo puede conjugarse el efectivo disfrute de las garantías que ofrecen estos derechos fundamentales con la necesidad de contar con un mecanismo eficaz de intercambio internacional de información tributaria, que permita una correcta gestión de las obligaciones fiscales en un ámbito transnacional y por ende el aseguramiento del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Tradicionalmente, la protección de estos derechos de los obligados tributarios ha venido garantizada por el reconocimiento de garantías específicas en los ordenamientos nacionales. La aparición del intercambio internacional de información tributaria –y especialmente, su intensificación en los últimos años–, ha supuesto que la protección de estos derechos trascienda del ámbito puramente doméstico, siendo necesario un reconocimiento internacional. Sin embargo, el plano internacional en el que se desenvuelve este intercambio, se caracteriza, precisamente, por la ausencia de un texto normativo vinculante dedicado al reconocimiento y garantía de tales derechos en el ámbito tributario.

De esta manera, los instrumentos dedicados al intercambio internacional de información tributaria únicamente contienen sucintas referencias –en el mejor de los casos– relativas al reconocimiento de la posición de los obligados tributarios, o la protección de los derechos fundamentales que pueden verse afectados¹²³⁹.

¹²³⁷ Así lo entienden SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 44 y ROVIRA FERRER, I., “La protección de datos de carácter personal en los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria tras la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación”, en COTINO HUESO, L. (Dir.): *Libertades de expresión e información en Internet y las redes sociales: ejercicio, amenazas y garantías*, Valencia, 2011, pp. 402 y ss.

¹²³⁸ Vid., en este sentido, DEBELVA, F., y MOSQUERA, I., “Privacy and confidentiality in Exchange of Information procedures: Some uncertainties, many issues, but few solutions”, en *Intertax*, Vol. 45, Issue5, Kluwer Law International, Holanda, 2017, pp. 363-364.

¹²³⁹ Es punto común en la práctica totalidad de la doctrina el señalamiento de un déficit a la hora de reconocer derechos a los obligados tributarios en el intercambio internacional de información tributaria. Así, entre otros, han afirmado que el reconocimiento de la posición del obligado tributario en este

El art. 26 MCOCDE no contiene ninguna referencia expresa a la posición de los sujetos afectados por un intercambio de información, ni relativa a la protección de los derechos a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos de dichos sujetos. Únicamente los Comentarios a este artículo contienen apuntes en relación con estos derechos, dejando la puerta abierta a la posibilidad de que los Estados firmantes incluyan en dicho art. 26 cláusulas relativas a la protección de los mismos¹²⁴⁰. Estos Comentarios, por otro lado, afirman que la implicación del obligado tributario en el intercambio puede tener ciertas ventajas, como la prevención de errores en el intercambio o la facilitación del mismo, al contar con una fuente de información directa como es el propio obligado tributario¹²⁴¹.

El MTIEA, por su parte, sí contiene una previsión expresa respecto a la salvaguarda de los derechos de los sujetos que puedan verse afectados por un intercambio de información entre Administraciones tributarias. No obstante, este artículo no prevé garantías específicas, sino que se limita a reconocer la vigencia de los derechos presentes en el ámbito interno a la hora de intercambiar información en el plano internacional, siempre y cuando los mismos no supongan un obstáculo al intercambio efectivo de información. Así, el art. 1 MTIEA dispone, *in fine*: “*Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información*”¹²⁴².

La Convención Multilateral realiza un tímido reconocimiento del derecho a la protección de datos en su art. 22.1, el cual estipula que la información intercambiada debe ser tratada de acuerdo a las especificaciones señaladas por la Autoridad que suministra la información, con el objetivo de asegurar el nivel necesario de protección de datos personales. Sin embargo, en su articulado no hay mención alguna a la posición de los obligados tributarios en el intercambio.

Además, esta Convención contiene también una cláusula general de protección de los derechos de los sujetos afectados, comprendida en su art. 21.1 y que se encuentra redactada como sigue: “*Nada de lo dispuesto en el presente Convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la*

procedimiento es insuficiente: CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal...*, op.cit., p. 337. BRANSON, C., “The international exchange of information ...”, op. cit., p. 71, MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit. p. 158. VAN THIEL, S., “Is there a need for international enforcement of Human Rights in the Tax Area?”, en PISTONE, P., et. al, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Ámsterdam, 2011, (versión digital), p. 1; CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio...”, op. cit., p. 14; DIEPVENS, N., y DEBELVA, F., “The Evolution of the Exchange of Information...”, op. cit., p. 216 y ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective”, en *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, Septiembre 2016, p. 502.

¹²⁴⁰ Vid. MCOCDE (2017), Art. 26, paras. 10 y 14.1.

¹²⁴¹ CMOCDE (2017), Art. 26, para. 14.1. Vid., en este sentido, DIEPVENS, N., y DEBELVA, F., “The Evolution of the Exchange of Information...”, op. cit., p. 216 y ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information...”, op. cit., p. 504.

¹²⁴² MTIEA (2002), art. 1.

legislación o la practica administrativa del Estado requerido”¹²⁴³. De esta manera, la Convención asegura que la utilización de esta herramienta de intercambio no se traduzca en una merma en los derechos de los obligados tributarios que puedan verse afectados. Esta previsión garantiza asimismo que no se produce un trato discriminatorio entre aquellos sujetos que son objeto de un procedimiento en el ámbito doméstico y aquellos otros involucrados en un procedimiento que implica a dos o más Administraciones tributarias al mismo tiempo.

La normativa estadounidense FATCA, por su parte, no comprende ningún precepto dedicado a la protección de los sujetos afectados por el intercambio de información que articula, ni en relación con la posición de los mismos y la posibilidad de participar en el intercambio, ni respecto a la garantía de los derechos a la intimidad personal y familiar o la protección de datos.

En este sentido, el nuevo Estándar propuesto por la OCDE, sí reconoce, en la línea de los instrumentos analizados anteriormente –el art. 26 MCOCDE, art. 22.1 de la Convención Multilateral y art. 1 MTIEA- la vigencia de la normativa interna en materia de protección de datos respecto del intercambio de información. Así, la Sección 5 del Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes prevé la posibilidad de que la Autoridad que suministra la información requiera la adopción de ciertas salvaguardas respecto a los datos intercambiados para cumplir correctamente con su normativa interna.

Finalmente, la DCA –y sus posteriores modificaciones como la DCA II- realiza un reconocimiento expreso sobre la aplicación de la normativa de la UE en materia de protección de datos a los intercambios auspiciados por la propia Directiva. Así, el art. 25 DCA establece que resultan de aplicación las garantías previstas por dicha normativa, si bien el propio art. 25 reconoce que las Autoridades competentes pueden limitar el alcance de la misma con el objetivo de lograr un intercambio efectivo. Sin embargo, esta Directiva no recoge ninguna previsión relativa a la posición de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio.

Esta ausencia de garantías en los instrumentos encargados de reconocer el intercambio internacional de información tributaria puede deberse, de acuerdo a la doctrina, a varias razones. En primer lugar, la escasa regulación en la materia puede deberse a la poca experiencia de las Administraciones en este ámbito. Como se apuntó anteriormente, la toma de protagonismo del intercambio de información tiene lugar a finales del siglo pasado, y durante el inicio del siglo presente. De esta manera, la falta de rodaje de las Administraciones involucradas se traduciría en un reconocimiento insuficiente de los derechos de los sujetos afectados por esta herramienta¹²⁴⁴.

En segundo lugar, se ha apuntado al hecho de que el intercambio de información tributaria es una herramienta de cooperación entre Estados, que involucra a sus

¹²⁴³ *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Protocolo 2011)*, art. 21.1.

¹²⁴⁴ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 161.

Autoridades pero no a los sujetos afectados. Desde este punto de vista, el intercambio se desarrollaría a través de la cooperación entre Administraciones, sin necesidad de participación de los obligados tributarios¹²⁴⁵.

En tercer lugar, algunos autores apuntan a la toma de protagonismo de la función de lucha contra el fraude atribuida a esta herramienta. La consideración del intercambio como un instrumento antifraude habría rebajado las exigencias en el reconocimiento de derechos y garantías a los obligados tributarios afectados, con el objetivo de no obstaculizar la persecución de las conductas defraudadoras de los mismos¹²⁴⁶.

Además de ello, la materia en la que se desenvuelve este intercambio, el derecho tributario, es un área en la que generalmente ha sido difícil encontrar operatividad plena para diversos Derechos Humanos. Ello puede deberse al hecho de que el poder tributario de los Estados es un ámbito en el que tradicionalmente se ha permitido muy poca interferencia del exterior, y en el que las diferentes jurisdicciones han tratado de proteger su soberanía en la mayor extensión posible¹²⁴⁷.

La falta de regulación de estos derechos y garantías en los instrumentos que reconocen el intercambio internacional de información tributaria supone que la salvaguarda de los mismos queda al albedrío de cada uno de los Estados, los cuales, como es lógico, no han realizado un reconocimiento uniforme de los mismos¹²⁴⁸. En consecuencia, la protección de los sujetos afectados por un intercambio de información depende en gran medida de su estatus como residente en uno u otro Estado, o bien de la postura adoptada en el reconocimiento de estas garantías por parte de los Estados en los que mantiene activos o intereses económicos y entre los que se realiza el intercambio de información.

Como actuación de la Administración que es, el intercambio internacional de información tributaria debe ser respetuoso con los derechos de los sujetos afectados. De esta manera, la legitimidad de esta institución jurídica depende en gran medida de las garantías que la misma ofrezca a los obligados tributarios a los que concierne. No obstante, esta protección no puede depender de la protección que uno u otro Estado haya considerado necesario reconocer. Ello se traduciría en una situación de desigualdad entre los obligados tributarios que resulta difícil de aceptar.

¹²⁴⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 161.

¹²⁴⁶ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 161 y CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio...”, op. cit., p. 14. Ciertos autores, como CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal...*, op.cit., p. 346 abogan por la excepción de los derechos de participación del obligado tributario si existen indicios de fraude, con el objetivo de no frustrar la investigación en proceso.

¹²⁴⁷ VAN THIEL, S., “Is there a need...”, op. cit., p. 1.

¹²⁴⁸ Como constató CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal...*, op.cit., pp. 345 y ss., la postura de los Estados a la hora de reconocer estos derechos no es, en ningún modo unánime. De esta manera, ciertos Estados recogen previsiones que obligan a su Administración a garantizar tales derechos en el ámbito de intercambio, si bien otros no han dispuesto ninguna norma al respecto. Además, aquellos Estados que reconocen estas garantías lo hacen de manera dispar, y con extensiones diferentes.

El reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios y sujetos afectados por el intercambio de información debería realizarse, idealmente, en los propios instrumentos dedicados a la implementación del mecanismo de intercambio entre Estados¹²⁴⁹. No obstante, y ante la ausencia de normas relativas a la protección de los obligados tributarios en estos instrumentos, la salvaguarda de estos derechos debe buscarse en aquellos instrumentos normativos de carácter internacional que demuestren fuerza vinculante para los Estados implicados en el intercambio de información.

A este respecto es necesario destacar que diversos autores e iniciativas han abogado por la adopción de un Catálogo de derechos del contribuyente a nivel global¹²⁵⁰. Este Catálogo reconocería los derechos de los obligados en el ámbito tributario y en el plano internacional, creando un marco común de referencia que garantizase la salvaguarda de sus derechos e intereses en esta materia. En este sentido, una de las iniciativas que más interés ha suscitado ha sido el proyecto de la UE para la elaboración de un “Código del contribuyente europeo”¹²⁵¹. No obstante, el resultado ha sido un texto no vinculante que tiene la vocación de constituirse como una guía para los Estados miembros a la hora de reconocer derechos y garantías a los obligados tributarios¹²⁵².

Ante la ausencia de instrumentos dedicados al reconocimiento de derechos y garantías específicas dentro del ámbito tributario en el plano internacional, la salvaguarda de los derechos puestos en riesgo por el intercambio de información debe encontrarse en instrumentos jurídicos de diversa índole. Por un lado, existen Convenios o Tratados específicos, como aquellos que consagran los derechos a la intimidad personal y familiar y la protección de datos, tales como el Convenio 108, del Consejo de Europa¹²⁵³. Además, en este ámbito pueden encontrarse instrumentos de *soft law*, sin la fuerza vinculante que se presupone a los anteriores, pero con una innegable influencia en este ámbito, como son la Directrices de la OCDE para la protección de la vida privada y sobre los flujos transfronterizos de datos personales¹²⁵⁴.

¹²⁴⁹ Coincido en este punto con lo expresado por CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal...*, op.cit., p. 354.

¹²⁵⁰ Por ejemplo, CADESKY, M., et. al., *Towards greater fairness...*, op. cit., pp. 17 y ss. proponen un Modelo de Catálogo de derechos de los contribuyentes.

¹²⁵¹ Vid., en este sentido, Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*, Bruselas, Bélgica, 2016. El texto puede consultarse en el siguiente enlace https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf (última fecha de consulta 7/11/2018).

¹²⁵² La elaboración de este Código arranca con la Comunicación COM(2012) 722 final, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012, la cual instaba a la adopción de toda una serie de medidas para luchar contra el fraude en la UE, así como la creación de un Código del contribuyente europeo que garantizase los derechos de los obligados tributarios en la Unión frente a la aplicación de estas nuevas medidas. Vid., en este sentido, PEETERS, B., “Towards a More Coordinated Approach of the Relation Between the Taxpayer and Tax Administrations: The European Taxpayers’ Code”, en *EC Tax Review*, n° 4 2017, Kluwer Law International, Holanda, p. 178.

¹²⁵³ Convenio 108 del Consejo de Europa, para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, hecho en Estrasburgo el 28 de enero de 1981.

¹²⁵⁴ *OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*, de 23 de Septiembre de 1980, modificadas por la *Recommendation of the Council concerning Guidelines*

En un ámbito más reducido, como es el de la UE, la normativa relativa a la protección de datos de carácter personal ha estado gobernada, durante un largo período de tiempo, por la Directiva 95/46/ce, a la que han hecho referencia los instrumentos de intercambio de información tributaria aprobados por la Unión¹²⁵⁵. Esta norma, no obstante, ha sido recientemente sustituida por el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD)¹²⁵⁶, el cual gobierna actualmente la protección y transferencia de datos de carácter personal en los Estados Miembros de la UE.

Por otro lado, estos derechos vienen reconocidos por textos de internacionales de carácter general, catálogos de derechos como la Declaración Universal de Derechos Humanos, de la ONU¹²⁵⁷. Esta Declaración reconoce expresamente el derecho a la vida privada y familiar en su art. 12, mientras que el derecho de defensa viene garantizado en el art. 11 de la misma. En un ámbito territorial más reducido, y más cercano a nuestro entorno, podemos encontrar el Convenio Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa¹²⁵⁸. Este Convenio reconoce en su art. 6 el Derecho a un proceso equitativo, en el que se inserta el derecho de defensa. Asimismo, el art. 8 del Convenio consagra el Derecho al respeto a la vida privada y familiar, del que derivan los derechos a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal.

El ordenamiento jurídico de la Unión Europea cuenta, por su parte, con un catálogo propio de derechos, plasmado en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE)¹²⁵⁹, que reconoce y garantiza toda una serie de derechos dentro del ámbito de la Unión. Esta Carta regula por separado la protección a la vida personal y familiar –derecho a la intimidad–, en su art. 7; y el derecho a la protección de datos de carácter personal, contenido en su art. 8. Por otro lado, el art. 47 CDFUE consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, que incluye el derecho de defensa.

Estos dos últimos instrumentos internacionales de protección de los Derechos Fundamentales –el CEDH y la CDFUE– demuestran, además, la particularidad de contar con sendos órganos jurisdiccionales –el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) respectivamente–, encargados de garantizar su correcta aplicación y observancia. Así, la violación de cualquiera de los derechos comprendidos en estos catálogos puede ser revisada y en su

governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data (2013), OECD Publishing, Paris, 2013.

¹²⁵⁵ Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

¹²⁵⁶ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

¹²⁵⁷ Declaración Universal de Derechos Humanos, Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948.

¹²⁵⁸ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4.XI.1950.

¹²⁵⁹ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01), DOCE de 18 de diciembre de 2000.

caso corregida por un órgano con fuerza vinculante y competencia jurisdiccional sobre los sujetos obligados.

Es cierto que ambos instrumentos comprenden un ámbito territorial reducido – los Estados parte del Consejo de Europa o los Estados Miembros de la UE- que no abarca la totalidad de Estados que han firmado y ratificado alguno de los instrumentos dedicados al intercambio de información tributaria –en realidad, no existe ningún Tratado o Convenio internacional que lo haga-. Sin embargo, en ambos casos las Resoluciones dictadas por sus órganos jurisdiccionales pueden constituir valiosos ejemplos en relación con la salvaguarda de los derechos citados en un contexto transnacional. Es por ello que en las próximas páginas, a la hora de analizar qué soluciones pueden aportarse a la hora de salvaguardar el correcto ejercicio de los derechos fundamentales que pueden verse afectados por el intercambio de información tributaria, serán objeto de análisis las resoluciones emanadas de estos tribunales.

1. El derecho a la intimidad personal y familiar y el intercambio internacional de información tributaria.

El derecho a la intimidad personal y familiar hace referencia a la capacidad de los individuos de mantener en secreto aquellos aspectos interiores o personales de su vida, protegiéndolos del conocimiento de otros sujetos¹²⁶⁰. Este derecho se configura como una garantía de la dignidad de la persona, así como del libre desarrollo de la personalidad dentro de la vida en sociedad, permitiendo a los individuos decidir qué aspectos de su vida comparten con el resto de miembros de su comunidad y cuáles reservan para sí. Ello implica un reconocimiento de la plena autodisposición de la persona, de modo que pueda escoger entre las posibilidades de actuación propias sin injerencia externa alguna¹²⁶¹.

En una concepción restringida de este derecho, el respeto a la vida privada y familiar se erigiría como una garantía frente al conocimiento por parte de los demás de aquellos aspectos más próximos a la realidad interior de un sujeto. Por el contrario, una concepción amplia de este derecho permitiría tutelar cualquier ámbito de la actividad de la persona digno de reserva, ya sea por la importancia que tiene para el libre desarrollo de la personalidad en un ámbito social o por la propia decisión del sujeto titular de este derecho¹²⁶². Esta concepción amplia, por tanto, permitiría a los titulares de este derecho

¹²⁶⁰ Como apunta SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria*, tesis dirigida por PISTONE, P., y VALDÉS ROZAS, J. A., Repositorio de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 2017, p. 146, el origen de este derecho se sitúa en la construcción doctrinal de WARREN y BRANDEIS, elaborada a finales del siglo XIX, en WARREN, S.D., y BRANDEIS, L. D., “The right to privacy”, *Harvard Law Review*, Vol. IV, nº 5, Diciembre de 1890.

¹²⁶¹ HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales en la sociedad de la información*, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, nº 26, Instituto de Derechos Humanos, Universidad de Deusto, Bilbao, 2003, p. 9.

¹²⁶² URABAYEN, Miguel, *Vida privada e información: un conflicto permanente*, Ed. EUNSA, Pamplona, 1977, p. 11.

reservar al conocimiento de los demás aspectos de su vida que se desenvuelven en un ámbito social, que tienen un marcado carácter externo al sujeto, pero dicho sujeto prefiere mantener ocultos al resto de individuos que conforman la sociedad –o al menos, a una gran mayoría de ellos-.

En este sentido, el reconocimiento de cierta operatividad del derecho a la intimidad personal y familiar frente a la actividad del Estado -a través de las actuaciones de su Administración tributaria, en lo que interesa a los efectos de este trabajo- exige la adopción de un concepto amplio de dicho derecho a la intimidad. De esta manera, desde una perspectiva amplia del derecho a la intimidad, los sujetos pueden decidir reservar al conocimiento del Estado, y de sus agentes o miembros de la Administración, no únicamente aquellos aspectos que conciernen a su yo interior, sino también aquellos que tienen una dimensión externa, y que se proyectan más allá de su ámbito interno¹²⁶³.

El derecho a la intimidad personal y familiar cuenta asimismo con dos vertientes diferenciadas. Por un lado, la vertiente negativa de este derecho lo concibe como un derecho subjetivo de protección positiva, que implica la posibilidad de excluir del conocimiento ajeno aquellos aspectos propios del sujeto titular de dicho derecho. Por otro lado, la vertiente positiva vendría determinada por la capacidad del sujeto titular del derecho de controlar y vigilar aquella información que le afecta, pudiendo decidir qué aspectos de su vida desea revelar a otros individuos y cuales prefiere reservar para sí¹²⁶⁴.

Como ha sido señalado anteriormente, el derecho a la intimidad personal y familiar cuenta con un amplio reconocimiento a nivel internacional, encontrándose recogido expresamente por varios instrumentos. La DUDH postula, en su art. 12 y en relación al derecho a la intimidad personal y familiar: “*Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques*”¹²⁶⁵.

La CDFUE recoge la formulación de este derecho en su art. 7, que bajo la rúbrica “Respeto de la vida privada y familiar” viene redactado de la siguiente forma:

“*Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones*”¹²⁶⁶.

El CEDH, por su parte, prevé expresamente la garantía de este derecho fundamental en su art. 8, redactado como sigue:

¹²⁶³ Esta concepción amplia, por otra parte, es la que adopta el TEDH. Vid., Caso Niemietz v. Alemania, de 16 de diciembre de 1992.

¹²⁶⁴ LÓPEZ DÍAZ, E., *El derecho al honor y el derecho a la intimidad. Jurisprudencia y doctrina*, Ed. Dykinson, Madrid, 1996, p. 193. También HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la intimidad en la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales*, Ed. Dykinson, Madrid, 2003, p. 5 y HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales...*, op. cit., p. 10.

¹²⁶⁵ Declaración Universal de Derechos Humanos, Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948, art. 12.

¹²⁶⁶ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01), DOCE de 18 de diciembre de 2000, art. 7.

“1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.

*2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”*¹²⁶⁷.

La regulación del derecho a la intimidad personal y familiar que recoge el art. 8 CEDH incluye, en su apartado 2 una interesante apreciación en relación a este derecho, que hace referencia a la relatividad del mismo. El derecho al respeto a la vida privada y familiar no es, como señala este art. 8 CEDH, absoluto. Ello es así porque una concepción absoluta de este derecho pondría en riesgo la acción del Estado en la tutela de otros valores fundamentales en un Estado de derecho y democrático. En consecuencia, el mismo debe admitir injerencias que permitan a las autoridades estatales la salvaguarda de tales valores, y en definitiva, la propia pervivencia del Estado.

No obstante, la injerencia permitida en este derecho por parte de las autoridades estatales se encuentra asimismo limitada por el propio art. 8 CEDH. Así, este artículo enumera los valores cuya garantía fundamenta la justificación de la quiebra en la esfera de privacidad de un sujeto, los cuales vienen constituidos por aquellas medidas *“que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”*.¹²⁶⁸

En este sentido, es innegable que la acción de la Administración tributaria a la hora de determinar, comprobar, verificar etc. las obligaciones fiscales que corresponden a un sujeto determinado puede traducirse en una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Ello es así debido a que, para realizar correctamente estas tareas, la Administración debe tener un conocimiento preciso de ciertos aspectos privados de la vida personal de tales sujetos. No obstante, a la luz de este art. 8 CEDH dicha intromisión podría estar justificada al ser una medida necesaria, en una sociedad democrática, para el bienestar económico del país. Para ello, sin embargo, la actuación de la Administración tributaria debe respetar una serie de condiciones y límites, que permitan la salvaguarda de este derecho y garanticen una mínima injerencia en el mismo, adecuada al objetivo perseguido.

En lo que interesa a los efectos de este trabajo, resulta necesario determinar, en primer lugar, si el intercambio internacional de información tributaria, como actuación de la

¹²⁶⁷ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4.XI.1950, art. 8.

¹²⁶⁸ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4.XI.1950, art. 8.2.

Administración que es, supone una intromisión en este derecho. En este sentido no hay que olvidar que este intercambio se configura, asimismo, como una forma de obtención de datos con relevancia fiscal en un ámbito transfronterizo, que debe acomodarse a los condicionantes que pesan sobre la Administración tributaria a la hora de desarrollar las actuaciones de recopilación de información.

En segundo lugar, procede analizar si dicha intromisión está legitimada, esto es, si la misma persigue un objetivo legítimo y está justificada dentro de un Estado democrático y de Derecho. Finalmente, debe examinarse la proporcionalidad de la medida adoptada –en este caso, el intercambio de información–, esto es, la necesidad de adoptar tal medida y su adecuación a la finalidad perseguida por el Estado. De este modo, la correcta justificación de la injerencia en este derecho, y la acreditación del respeto al principio de proporcionalidad en la intromisión que se produce en la esfera de privacidad de los sujetos afectados determinará, en última instancia, la legitimidad del intercambio internacional de información tributaria, en relación al derecho fundamental a la intimidad personal y familiar.

Resulta necesario, por tanto, encontrar un justo equilibrio entre la protección de la esfera de derechos individuales determinada por el derecho al respeto a la vida privada y familiar y aquellas acciones del Estado que son necesarias para garantizar su sostenibilidad y la garantía efectiva del interés general¹²⁶⁹.

Las siguientes páginas estarán dedicadas, en consecuencia, a analizar la legitimidad del intercambio internacional de información tributaria desde la perspectiva de su intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de los sujetos afectados. De este modo pretendo determinar si este intercambio es una medida a la que el Estado en cuestión esté legitimado, esto es, si la misma es una injerencia justificada. En segundo lugar, considero necesario realizar un examen de la proporcionalidad de esta herramienta, tal y como viene configurada hoy en día en los instrumentos normativos que han sido objeto de análisis en los Capítulos anteriores de este trabajo.

1.1 Deber de colaborar, derecho a la intimidad personal y familiar e intercambio de información.

El actual diseño de los sistemas fiscales en los Estados desarrollados, comporta de manera irremediable la puesta a disposición de la Administración de un potente sistema de recopilación y tratamiento de información que permita la correcta determinación de las cargas tributarias. Así y desde hace unos años, la información constituye un elemento vital e imprescindible para cualquier Administración tributaria¹²⁷⁰.

¹²⁶⁹ Así lo afirma SOONE, A., “Exchange of Information and privacy in Estonia”, en *Intertax*, Volumen 44, Issue 3, Kluwer Law International, 2016, pp. 281-282.

¹²⁷⁰ SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, op. cit., p. 20. También HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “Intimidad, tributos y protección de datos personales”, en *InDret Revista para el análisis del Derecho*, nº 2/2007, Barcelona, abril 2007, p. 4.

En una situación ideal, esta información sería aportada por los contribuyentes fruto de una conciencia fiscal común y con el deseo de alcanzar un reparto de la carga tributaria equitativo, bien distribuido y suficiente para sostener los gastos inherentes a la organización estatal. En la situación real, no obstante, la Administración se torna incapaz de gestionar por sí sola el complejo sistema de recaudación y distribución de la carga fiscal entre el conjunto de miembros de la sociedad.

En este entorno, el Estado compensa sus carencias trasladando un importante esfuerzo de gestión a los ciudadanos, que deben asumir la mayor parte de dicha gestión. Así, estos individuos deben realizar, conforme al ordenamiento vigente, y entre otras, las tareas de constatación de la realización de un hecho imponible, calificación de la renta obtenida, cuantificación de la deuda tributaria e ingreso de la cuota resultante. Este segundo supuesto se aleja de la situación ideal, y describe una colaboración con la Administración tributaria que deviene impuesta y se desarrolla por miedo a la imposición de sanciones en caso de incumplimiento¹²⁷¹.

La función específica de la Administración tributaria consiste en la aplicación del ordenamiento tributario¹²⁷². En la configuración actual de los sistemas tributarios, dicha función de aplicación de los tributos se concreta fundamentalmente en las tareas de comprobación, inspección e investigación. En estos sistemas, es el contribuyente quien debe determinar y cuantificar -y en su caso ingresar- sus obligaciones tributarias, mientras que es labor de la Administración comprobar que dicho contribuyente ha realizado estas tareas correctamente y de acuerdo a la normativa establecida. Se produce por tanto en este contexto un desplazamiento de la gestión de las obligaciones tributarias, desde la Administración a los contribuyentes, quedando aquélla como una mera fiscalizadora de la correcta actuación de éstos.

Ello responde al hecho de que, por lo general, los datos relevantes en la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes pertenecen a su esfera privada, y no comportan una manifestación externa. La Administración por sí sola no tiene, consecuentemente, capacidad para conocer todos y cada uno de dichos datos, siendo necesaria la cooperación por parte de los contribuyentes a la hora de facilitar a la Hacienda pública cuantas informaciones se requieran para el cumplimiento de esa función específica de aplicación de la normativa tributaria¹²⁷³.

¹²⁷¹ SOLANA VILLAMOR, F., “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 50, pp. 239-248, IEF, Madrid, 1984.

¹²⁷² PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana* (V.II), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 893.

¹²⁷³ Esta justificación de la necesidad de participación de los obligados tributarios en la liquidación y recaudación de los impuestos es punto común de la doctrina; por ejemplo así lo entienden PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención...”, op. cit., p. 893; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 13-14. También JUAN LOZANO, A. M., *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 307.

Este traslado de la gestión a la generalidad de los ciudadanos comporta dos consecuencias fundamentales. Por un lado, la Administración debe poner en marcha todo un sistema de asistencia e información al contribuyente, de tal forma que éste pueda desarrollar de forma segura todas las tareas tendentes a la liquidación del tributo¹²⁷⁴. Por otro, la Administración debe disponer de un sistema de comprobación e investigación que le permita examinar y certificar el correcto cumplimiento de las obligaciones que recaen sobre los obligados tributarios.

A la hora de lograr este segundo objetivo, la información de que disponga o pueda llegar a disponer la Administración es un factor clave. De este modo, contar con un mecanismo potente de obtención de información fiable y contrastada es un requisito *sine qua non* en la consecución de una Administración eficaz y un cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Ello es así debido a que la función de comprobación de la Administración tiene como objetivo la fijación de los elementos del hecho imponible –su existencia y valoración–, cometido que únicamente puede lograr si para ello cuenta con la información adecuada¹²⁷⁵.

Además, contar con información fiable y contrastada reporta otras ventajas, como por ejemplo permitir identificar y orientar la investigación sobre sujetos con un mayor grado de seguridad, o reducir las actas firmadas en disconformidad en la inspección. También reduce el coste de las investigaciones, al dotar a la Administración de una mayor cantidad de material probatorio. Por último, contar con información extensa y de calidad influye en la conciencia de los contribuyentes, provocando un “efecto indirecto sobre la recaudación” al acercar el control fiscal a los contribuyentes y aumentar el número de declaraciones presentadas y la veracidad de las mismas¹²⁷⁶.

Generalmente, estos mecanismos de obtención de información se edifican sobre la regulación de ciertos deberes de colaboración de los ciudadanos, esto es, sobre una serie de normas que imponen a los ciudadanos la obligación de ayudar a la Administración en el desempeño de sus tareas. Entre ellas destacan las obligaciones de información, encaminadas a dotar a la Administración de todos aquellos datos necesarios para el correcto desarrollo de sus actuaciones de comprobación e investigación y permitiendo la fiscalización del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos.

Es necesario destacar también que esta colaboración no resulta voluntaria. Al contrario, los deberes de colaboración impuestos a los ciudadanos se encuentran garantizados a través de la previsión de todo un sistema punitivo, de tal forma que los mismos sólo pueden escoger entre colaborar o ser sancionados¹²⁷⁷.

¹²⁷⁴ Vid., en este sentido, ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, Bosch Fiscal, Barcelona, 2011, pp. 31-32.

¹²⁷⁵ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *Los deberes de información tributaria...*, op. cit., p. 64.

¹²⁷⁶ JUAN LOZANO, A. M., *La inspección de Hacienda...*, op. cit., p. 308.

¹²⁷⁷ SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., p. 20.

El deber de suministrar información a la Administración tributaria, o “deber de información” es una de las manifestaciones del deber de colaborar con la Hacienda Pública en sentido amplio. Este deber de colaboración engloba a toda una serie de deberes diversos y de contenido concreto, entre los que se encuentran, además del deber de información, los deberes de presentar declaraciones tributarias, practicar retenciones y comunicar a la Administración las cantidades retenidas o incluso cumplir con las obligaciones registrales y contables establecidas por la ley¹²⁷⁸.

La Administración obtiene la información necesaria para el cumplimiento de su tarea principal –la aplicación de tributos- a través de todas las manifestaciones del deber de colaborar en sentido amplio, haciendo uso de esa potestad de obtención de información comentada con anterioridad. Este deber de colaborar englobaría a todos aquellos vínculos jurídicos –deberes y obligaciones- impuestos a los ciudadanos para garantizar su cooperación con la Administración a la hora de cumplir la tarea que ésta tiene encomendada. Esto es, serían todos aquellos vínculos que permitirían a la Administración la aplicación del ordenamiento tributario¹²⁷⁹.

El deber de colaboración se erigiría por tanto, y desde esta concepción, en el principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares¹²⁸⁰, concretándose en obligaciones más específicas en función de diferentes circunstancias como el sujeto obligado, el sector de actividad económica gravado o, por ejemplo, el volumen de ingresos del sujeto pasivo.

En lo que aquí interesa no obstante, y dentro de esa concepción amplia del deber de colaborar, según ciertos sectores de la doctrina es necesario delimitar el deber de información en sentido estricto. Este deber concreto supone la puesta en conocimiento de la Administración de ciertos datos¹²⁸¹, necesarios fundamentalmente para la fijación del Hecho imponible. Este deber se diferenciaría, según algunos autores, de la propia declaración tributaria, en tanto en cuanto la declaración tiene el efecto de iniciar el procedimiento de liquidación¹²⁸².

También podría diferenciarse el deber de información de los deberes contables y registrales, pues éstos únicamente tienen un fin informativo de carácter potencial, y únicamente mediante la posterior entrega de los registros y contabilidades a la Administración darán forma al deber de información. Finalmente, las retenciones, aunque suministran una importante y valiosa cantidad de información a la Administración, tienen el objetivo de anticipar el pago de la deuda tributaria, por lo que

¹²⁷⁸ Vid. en este sentido y en referencia al “sentido amplio” del deber de colaboración entendido por la doctrina alemana; PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención...” op. cit., p. 894. También LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración...*, op. cit., p. 19.

¹²⁷⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración...*, op. cit., p. 37.

¹²⁸⁰ PALAO TABOADA, C. “La potestad de obtención...”, op. cit., p. 984.

¹²⁸¹ PALAO TABOADA, C. “La potestad de obtención...”, op. cit., 984.

¹²⁸² PALAO TABOADA, C. “La potestad de obtención...”, op. cit., p. 895.

pueden fácilmente distinguirse del deber de información partiendo de esta diferencia fundamental¹²⁸³.

El deber de información, de este modo, podría diferenciarse del resto de elementos que conforman el deber de colaborar, concretándose en aquellas comunicaciones a la Administración de datos fiscalmente relevantes que no constituyan declaraciones tributarias¹²⁸⁴. Esta concreción no resta amplitud, sin embargo, a la configuración del deber. En el plano subjetivo, el mismo cuenta con una amplitud máxima, pues alcanza a cualquier persona física o jurídica, pública o privada, e incluso a entes sin personalidad¹²⁸⁵. Además es necesario apuntar, respecto a este ámbito subjetivo, que los deberes de colaboración son extensivos tanto a los propios contribuyentes respecto de sus datos como a terceros respecto de datos que no les son propios.

En otras palabras, el cumplimiento del deber de colaboración se extiende tanto a aquellos sujetos que tienen una relación directa con la obligación tributaria principal a la que hace referencia la información como a aquellos sujetos “terceros” –ni el sujeto pasivo ni la Administración– que poseen información relevante acerca de la misma¹²⁸⁶.

Esta amplitud también es predicable respecto de su ámbito objetivo, pues prácticamente cualquier dato que supere el requisito de la trascendencia tributaria quedaría comprendido dentro del cumplimiento de este deber¹²⁸⁷.

De este modo, el ordenamiento prevé la obligación, exigible a todos los ciudadanos, de cooperar con la Administración en la gestión de sus obligaciones tributarias, debiendo revelar a dicha Administración ciertos datos de su vida privada. Esta exigencia de cooperación con la Administración por parte de todos los sujetos obligados ha venido a

¹²⁸³ PALAO TABOADA, C. “La potestad de obtención...”, p. 984, op. cit., pp. 894-895.

¹²⁸⁴ Definición de PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención...” op. cit., p. 895.

¹²⁸⁵ Así lo dispone el art. 93.1 de la LGT, cuando “delimita” su ámbito de aplicación señalando el deber de información aplicable a “personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley”, previsión a la que posteriormente añade supuestos particulares vinculados por este deber, como son: “los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta”, “las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados”, “aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales” y “las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo”. Vid., en este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Los deberes de información...* op. cit., pp. 72 y ss., y SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., p. 41.

¹²⁸⁶ JUAN LOZANO, A. M., *La inspección de Hacienda...*, op. cit., p. 309; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Los deberes de información...* op. cit., pp. 55 y ss. También PUCCIARELLO, M., *Derecho a no autoincriminarse y deber de colaborar en el ámbito tributario*, Ed., Ad Hoc, Buenos Aires, 2011, pp. 31-32.

¹²⁸⁷ Así lo recoge el art. 93.1 LGT cuando alude a “toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”. Vid., en este sentido, SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., p. 41.

denominarse, de manera genérica, “deber de colaborar”¹²⁸⁸. El cumplimiento de este deber exige, entre otras acciones, la revelación a la Administración tributaria de datos pertenecientes a la esfera privada de los sujetos. Dichos datos, no obstante, se encuentran protegidos por el derecho a la intimidad personal y familiar, que garantiza a su titular la posibilidad de decidir a quién y en qué condiciones pueden ser revelados.

Así, y como es lógico, este modelo de gestión tributaria impone la obligación de desvelar a los agentes de la Administración de datos relativos a la situación económica del sujeto, tales como su profesión o actividad económica, su vinculación contractual con otros sujetos, su patrimonio, activos y propiedades, las rentas y rendimientos obtenidos, etc. No obstante, el cumplimiento de este deber de colaborar también viene exigiendo, desde hace algunos años, la revelación de otros datos que pertenecen a la más estricta intimidad del sujeto, como son su domicilio o vivienda habitual, su situación familiar –estado civil, ascendientes y descendientes-, o incluso sus creencias religiosas o afinidades políticas –afiliación a partidos políticos, sindicatos, etc.-

El diseño actual de los sistemas fiscales, por tanto, comporta una importante tensión entre el modelo de gestión de las obligaciones tributarias, basado en el deber de colaborar con la Administración tributaria -el cual es además impuesto de manera coercitiva-, y el derecho a la intimidad personal y familiar de los sujetos llamados a cooperar con dicha Administración. En este sentido, no cabe duda de que un correcto cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria exige la revelación a dicha Administración de informaciones que inciden de manera directa en la esfera más íntima de los sujetos afectados, constituyendo una intromisión de primer orden en este derecho fundamental.

El TEDH ha reconocido, en diversas Resoluciones y sin lugar a dudas, que el correcto cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria constituye una interferencia en el derecho al respeto a la vida privada y familiar que consagra el art. 8.1 CEDH. Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse, en diferentes ocasiones, respecto a la intromisión que supone la actividad de gestión, comprobación e investigación de la Administración tributaria, en la intimidad personal y familiar de los administrados.

El TEDH ha tenido ocasión de analizar la intromisión de la actividad de la Administración tributaria en el derecho al respeto a la vida privada y familiar respecto a las investigaciones llevadas a cabo por parte de dicha Administración, consistentes la

¹²⁸⁸ Según apuntaba ya en 1981, CASADO OLLERO, G., “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *H.P.E.*, n. 68, 1981, p. 157, no cabe considerar únicamente como obligados por la normativa tributaria a los contribuyentes, pues existe todo un entramado de relaciones jurídicas y situaciones subjetivas entre la Administración y el administrado. Algunos autores, dentro de este “deber de colaborar” distinguen la existencia de un “deber de información” más concreto y cuyo contenido hace referencia únicamente a la obligación de estos sujetos de aportar los datos requeridos a la Administración para el desarrollo de sus funciones. Vid., en este sentido, PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención...” op. cit., p. 894. También LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración...*, op. cit., p. 19.

entrada y registro de las instalaciones de los contribuyentes. Así, en los casos *Funke v. Francia*¹²⁸⁹ y *Miailhe v. Francia*¹²⁹⁰, este Tribunal reconoció que la investigación *in situ* de la Administración tributaria francesa constituía una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de los investigados.

En este sentido, a juicio del Tribunal, el hecho de que en estas investigaciones se centren en la obtención de información relativa a la actividad comercial o profesional de los investigados, no obsta para que las mismas constituyan asimismo una interferencia en el derecho a la intimidad personal y familiar. El Tribunal declaró, al hilo del caso *Niemietz v. Alemania*¹²⁹¹, que, en principio, no existe razón alguna para excluir aquella información relativa a la actividad profesional, comercial o económica de una persona de la protección que garantiza el derecho al respeto a la vida privada y familiar recogido en el art. 8.1 CEDH.

Ello es así, por un lado, debido a que el derecho a la intimidad personal y familiar se traduce en el reconocimiento de una autonomía a sus titulares a la hora de escoger qué información propia comparte con el resto de la sociedad y cuál guarda para sí. Ello, a los ojos del TEDH, implica en cierta medida la capacidad de establecer y desarrollar relaciones con otras personas. En este sentido, es con ocasión de su vida laboral que muchas personas desarrollan sus relaciones con el mundo exterior, por lo que la información relativa a esta faceta de su vida debe asimismo quedar incluida en el elenco de datos protegidos por este derecho¹²⁹².

Por otro lado, en ciertas ocasiones no es posible discernir qué datos relativos a una persona pertenecen a su “vida privada” en sentido estricto y cuáles guardan relación con su vida laboral. En este caso, por tanto, excluir los datos relativos a la vida laboral de una persona del derecho al respeto a la intimidad personal y familiar se traduciría en una suerte de discriminación. Así, existiría una diferencia de trato entre aquellos sujetos cuyos datos no pudiesen distinguirse claramente como pertenecientes a uno y otro ámbito –y por tanto, todos quedarían protegidos- y aquellos otros sujetos en los que hubiese una distinción clara –y por tanto únicamente parte de los datos gozarían de dicha protección-¹²⁹³.

Estas consideraciones fueron reafirmadas por el Tribunal en la Sentencia recaída sobre el caso *Bernh Larssen v. Noruega*¹²⁹⁴, en la que el TEDH reconoció que la actividad de investigación de la Administración constituye, a la vista del texto recogido en el art. 8.1 CEDH, una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Este caso introdujo, no obstante, una interesante consideración respecto a las personas jurídicas,

¹²⁸⁹ TEDH, Caso *Funke v. Francia*, de 25 de febrero de 1993, para. 48.

¹²⁹⁰ TEDH, Caso *Miailhe v. Francia*, de 25 de febrero de 1993, para. 28.

¹²⁹¹ TEDH, Caso *Niemietz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992.

¹²⁹² TEDH, Caso *Niemietz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, para. 29.

¹²⁹³ TEDH, Caso *Niemietz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, para. 30.

¹²⁹⁴ TEDH, Caso *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013.

dictaminando que, en algunas circunstancias, el derecho al respeto a la vida privada y familiar podía ser reconocido respecto de las mismas¹²⁹⁵.

En consecuencia, y a la luz de los casos examinados, el TEDH admite, sin lugar a dudas, que el correcto cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria supone una interferencia en el derecho reconocido en el art. 8.1 CEDH. Así, la obligación de permitir a la Administración la entrada y registro de las instalaciones del obligado tributario, o de aportar a dicha Administración los datos requeridos y permitir el examen o la copia de los mismos por sus agentes –manifestaciones todas ellas del deber de colaborar-, suponen, a juicio del Tribunal, una intromisión en el derecho al respeto la vida privada y familiar de tales obligados tributarios –incluso, en determinadas ocasiones aunque los mismos sean personas jurídicas-.

Esta postura, por otro lado, es la adoptada por el Tribunal Constitucional español, que en Sentencia de 26 de noviembre de 1984 (STC 110/84)¹²⁹⁶, tuvo ocasión de analizar cómo ha de conjugarse el deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a la intimidad personal y familiar que consagra el art. 18.1 CE.

Esta Sentencia conoció del recurso de un particular frente a la actuación investigadora de la Administración tributaria. La inspección de los tributos –en concreto, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria- dictó una resolución por la que acordaba estimar procedente la investigación de las operaciones activas y pasivas que afectasen a determinadas Entidades bancarias y de ahorro, y de las que era titular dicho recurrente. La citada resolución otorgaba al titular de las cuentas 15 días hábiles para presentar la información requerida, transcurridos los cuales debía ser la propia entidad bancaria la que suministrase los datos a la Administración.

Ante esta decisión, decidió interponer recurso contencioso administrativo, alegando la violación de su derecho a la intimidad personal y familiar, comprendido en el art. 18.1 CE. El TC examinó entonces las obligaciones derivadas del deber de colaborar, como parte integrante del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos inserto en el art. 31.1 CE. De esta manera, la garantía del correcto cumplimiento de este deber de contribuir requiere del reconocimiento de ciertas potestades y prerrogativas a la Administración a la hora de recabar datos e información relativa a las obligaciones tributarias exigibles¹²⁹⁷. Estas potestades, como el propio TC reconoce en esta Sentencia, pueden traducirse –de hecho, lo hacen- en una injerencia en el derecho a la intimidad personal y familiar de los obligados tributarios¹²⁹⁸.

De esta manera, al igual que el TEDH, el TC español constata el hecho de que la actividad de la Administración tributaria a la hora de cumplir con sus tareas de

¹²⁹⁵ TEDH, Caso *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013, paras. 104-107. Este reconocimiento ya se había apuntado, por parte del Tribunal, en la Sentencia TEDH, Caso *STES Colas y otros v. Francia*, de 16 de abril de 2002, para. 41.

¹²⁹⁶ STC 110/84, de 26 de noviembre de 1984.

¹²⁹⁷ STC 110/84, de 26 de noviembre de 1984, FJ 4.

¹²⁹⁸ STC 110/84, de 26 de noviembre de 1984, FJ 8.

investigación y comprobación, y el deber de los obligados tributarios de permitir y facilitar dichas tareas, suponen una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. No obstante, las Sentencias analizadas hasta este momento examinan la acción de la Administración recopilando datos relativos a tales obligados en un ámbito interno, dentro de una única jurisdicción. El intercambio de información, sin embargo, implica acciones diferentes a esta obtención de información, como es la transmisión de los datos a las Autoridades de otros Estados. A los efectos de este trabajo, en consecuencia, resulta necesario determinar si el intercambio internacional de información tributaria supone, asimismo, una injerencia en este derecho.

El TEDH ha tenido oportunidad de pronunciarse, en diversas ocasiones, respecto a la incidencia que el intercambio de información tributaria tiene sobre el derecho al respeto a la vida privada y familiar reconocido en el art. 18.1 CEDH. El primer caso relativo a la relación entre el intercambio internacional de información tributaria y el derecho al respeto a la vida privada y familiar fue el asunto *F. S. v. Alemania*¹²⁹⁹. En este caso, la Comisión Europea de Derechos Humanos, órgano pre-jurisdiccional -y ya desaparecido- del Convenio Europeo de Derechos Humanos¹³⁰⁰ tuvo ocasión de pronunciarse, a finales del siglo pasado, respecto de la posible intromisión operada por el intercambio de información tributaria en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. La Comisión analizó el recurso presentado por el Sr. F. S., nacional holandés, frente a las actuaciones de las Administraciones tributarias alemana y holandesa con motivo del intercambio de información tributaria transnacional entre ambas Administraciones.

En 1986 la Administración tributaria alemana llevó a cabo la entrada y registro de los locales del Sr. M., yerno del Sr. F. S., en la que se encontraron varias cartas entre ambos con información relativa a diversas cuentas bancarias. El Ministerio de Finanzas Federal alemán informó posteriormente al Sr. F. S. de que iba a proceder al envío de la información descubierta, relativa a sus cuentas y a sus rendimientos del capital mobiliario en Alemania, a las Autoridades fiscales holandesas.

Pese a que el Sr. F. S. se opuso a este envío, la Corte Tributaria de Colonia dictaminó que la Administración tributaria alemana estaba autorizada al mismo, a tenor de lo dispuesto por el art. 2.2 de la Ley sobre Asistencia Mutua entre Estados de la Comunidad Europea. Dicho artículo permitía el envío de cualquier información relevante a efectos tributarios a otros Estados Miembros de la Comunidad Europea, información que en el caso del Sr. F. S. había sido además obtenida de manera legal. El Sr. F. S. agotó la vía jurisdiccional interna, recurriendo ante la Corte Tributaria Federal, primero, y ante la Corte Constitucional alemana, después, si bien ninguna de ellas le dio la razón.

¹²⁹⁹ CmEDH, Caso *F. S. v. Alemania*, de 27 de noviembre de 1996.

¹³⁰⁰ La Comisión Europea de Derechos Humanos inició su andadura en 1954, con la entrada en vigor del CEDH, y hasta la entrada en vigor en 1998 del Protocolo 11 al CEDH. Este órgano tenía encomendado el examen previo de los recursos que llegaban al TEDH, con el objeto de determinar su admisibilidad frente a la Corte. Desde la entrada en vigor del citado Protocolo 11, no obstante, este examen de admisibilidad se lleva a cabo por el propio Tribunal.

Consecuentemente, el Sr. F. S. interpuso un recurso ante el TEDH, alegando una vulneración del art. 8 CEDH, en tanto en cuanto había existido una intromisión en su derecho al respeto al derecho a la vida privada y familiar.

La Comisión, al analizar los hechos del caso y el recurso presentado por el Sr. F. S., determinó que la concepción del derecho al respeto a la vida privada no se restringe a un “círculo interno” dentro del cual el individuo puede vivir su vida de la manera que escoja, sino que se extiende a sus relaciones con el mundo exterior, lo que puede incluir las actividades comerciales y profesionales. En este sentido, la actuación de la Administración alemana a la hora de revelar a las autoridades holandesas los datos relativos a los activos y rendimientos del Sr. F. S. implicó, a juicio de la Comisión, una interferencia en el derecho al respeto a la vida privada y familiar del propio Sr. F. S. Dicha interferencia, además, supondría una violación del art. 8.1 CEDH si la misma no se encontrase justificada.

Esta postura de la ya desaparecida Comisión ha sido ratificada posteriormente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en dos ocasiones. La primera de ellas es el asunto *G.S.B. v. Suiza*¹³⁰¹, el cual guarda relación con el caso UBS de EEUU anteriormente comentado al hilo de la normativa FATCA. La Administración tributaria suiza transmitió, a petición del IRS norteamericano, ciertos datos relativos a cuentas bancarias que el Sr. G.S.B. mantenía en Suiza. El Sr. G.S.B. recurrió entonces esta decisión, alegando una violación en su derecho al respeto a la vida privada y familiar, reconocido por el art. 8.1 CEDH. A este respecto, las autoridades Suizas no negaron que esta actuación suponía una interferencia en el derecho del Sr. G.S.B. —si bien la misma se encontraba a su juicio, justificada—, visión que fue compartida por el TEDH.

El segundo asunto en relación al intercambio de información fue el caso *Othymia Investments v. Holanda*¹³⁰². En este caso, la Administración española requirió a las Autoridades holandesas información sobre las relaciones de la empresa Othymia con ciertas entidades españolas, así como determinados datos bancarios de esta empresa. La Administración holandesa, en cumplimiento de las normas sobre cooperación fiscal de la UE, procedió a enviar los datos requeridos a las Autoridades españolas.

Ante esta decisión, los representantes de Othymia alegaron una violación del art. 8.1 CEDH, en tanto en cuanto se habían revelado datos de la compañía protegidos por el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Una vez más, el TEDH confirma que el intercambio internacional de información tributaria, supone sin lugar a duda una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar, intromisión que constituiría una violación de dicho derecho siempre y cuando no se encontrase justificada.

De esta manera, es posible afirmar, a la vista de la jurisprudencia del TEDH, que el intercambio internacional de información tributaria, como herramienta de cooperación entre Administraciones fiscales, supone una intromisión en el derecho al respeto a la

¹³⁰¹ TEDH, Caso *G.S.B. v. Suiza*, de 22 de diciembre de 2015.

¹³⁰² TEDH, Caso *Othymia Investments BV v. Holanda*, de 16 de junio de 2015.

vida privada y familiar que consagra el art. 8.1 CEDH. Esta intromisión, sin embargo, puede encontrarse justificada, atendiendo a lo dispuesto por el art. 8.2 CEDH, cuando la misma cumpla con ciertos requisitos, como son la previsión legal de la misma, la persecución de un fin legítimo y, por último, la necesidad de adoptar dicha medida en una sociedad democrática.

El siguiente apartado, por tanto, estará centrado en el examen del cumplimiento de tales requisitos a la hora de realizar intercambios de información entre Administraciones tributarias, de modo que la intromisión que dichos intercambios constituyen quede amparada bajo las excepciones previstas por el citado art. 8.2 CEDH.

1.2. La justificación de la intromisión por el intercambio internacional de información tributaria en el derecho a la intimidad personal y familiar.

Como ha quedado de manifiesto a lo largo del apartado anterior, la actividad de gestión, comprobación e investigación de las obligaciones tributarias por parte de la Administración, y el deber de soportar dicha actividad que pende sobre los obligados, suponen una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de estos últimos. El intercambio internacional de información tributaria, como herramienta de gestión, comprobación e investigación en un ámbito transnacional, supone, como ha reconocido el TEDH, también una interferencia en este derecho a la intimidad personal y familiar.

Como señala la doctrina de este Tribunal, tal intromisión supondría una violación del art. 8. CEDH –y del propio derecho al respeto a la vida privada y familiar- cuando no cumpla con los requisitos previstos por el art. 8.2 CEDH, los cuales convalidan dicha intromisión. Estos requisitos son (1) la previsión legal de la intromisión, (2) la persecución de un fin legítimo, y (3) la necesidad de la medida en una sociedad democrática.

Este apartado estará dedicado, consecuentemente, a analizar el correcto cumplimiento de estos requisitos a la hora de hacer cumplir con el deber de colaborar con la Administración tributaria, y más concretamente a la hora de hacer uso de la herramienta de intercambio internacional de información tributaria.

A) La previsión legal de la intromisión.

El primer requisito de validez de las interferencias de la Administración tributaria en el derecho al respeto a la vida privada y familiar, a tenor de lo dispuesto por el art. 8.2 CEDH, es la previsión legal de dicha intromisión. De esta manera, la interferencia en la vida privada de los sujetos debe contar con una base legal válida, esto es, estar recogida en una norma que prevea los supuestos en los que la misma puede tener lugar, y las condiciones en las que debe tener lugar dicha interferencia.

Sin embargo, de acuerdo a la doctrina del TEDH, esta previsión legal debe atenerse a diversos condicionantes para resultar adecuada a la hora de justificar una interferencia en el derecho al respeto a la vida privada y familiar consagrado en el art. 8.1 CEDH. El Tribunal no impone condición alguna respecto del rango de dicha norma dentro del sistema de fuentes. De este modo, en la doctrina del TEDH no existe ningún requisito relativo a la posición jerárquica de la norma que se constituya como base legal de la interferencia en el derecho a la intimidad personal y familiar. Sin embargo, el TEDH sí establece, de manera explícita que, para constituir una medida válida, la previsión normativa de dicha intromisión debe ajustarse a los cánones del Estado de Derecho.

El caso *Bernh Larssen v. Noruega*¹³⁰³, citado anteriormente, marca las pautas que deben seguirse a la hora de determinar si la base legal sobre la que se asienta la interferencia en este derecho es válida. Así, y en primer lugar, la norma que habilite a la intromisión por parte de las Autoridades públicas debe resultar accesible, lo que demanda que los sujetos a los que va dirigida tengan la capacidad de conocer dicha norma y su contenido. Ello exige que la norma haya sido correctamente publicada siguiendo los cauces habituales de promulgación de normas previstos en el ordenamiento de cada Estado, y que dicha publicación sea de dominio público.

En segundo lugar, dicha norma debe resultar previsible. Esta previsibilidad se traduce en la necesidad de que tal norma venga formulada con la suficiente precisión, de modo que el destinatario de la misma pueda ordenar su conducta de acuerdo a la misma. De esta manera, dicho destinatario debería ser capaz de prever las consecuencias que una determinada acción puede desencadenar. Si bien el Tribunal no exige, en este punto, una certeza absoluta sobre las mismas, sí postula la necesidad de un cierto grado de previsibilidad, de modo que las consecuencias de tales acciones entren dentro de lo razonablemente esperable.

Además, una norma resulta previsible, en la doctrina del Tribunal, incluso cuando los sujetos deben acudir a profesionales a la hora de conocer el contenido de la norma y los condicionantes que la misma impone sobre su conducta. Como el propio TEDH estipuló en el caso *Cantoni v. Francia*¹³⁰⁴, ello resulta común en aquellos casos en los que el sujeto desarrolla una actividad profesional, sujeta a regulaciones más complejas y exhaustivas y que impone ciertos deberes que tal sujeto debe observar¹³⁰⁵, como el deber de colaborar con la Administración tributaria descrito anteriormente.

La doctrina del TEDH, impone así ciertos condicionantes a la hora de establecer una base legal para habilitar a la intromisión, por parte de las Autoridades públicas, en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Consecuentemente, la mayoría de ordenamientos cobijan la actuación de sus Administraciones tributarias a la hora de llevar a cabo las tareas de gestión, investigación y comprobación, dotando a dichas

¹³⁰³ TEDH, Caso *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013, paras. 121-124.

¹³⁰⁴ TEDH, Caso *Cantoni v. Francia*, de 15 de noviembre de 1996.

¹³⁰⁵ TEDH, Caso *Cantoni v. Francia*, de 15 de noviembre de 1996, para. 35.

actividades de una base legal clara y acorde a las exigencias propias del Estado de Derecho.

En relación con el intercambio internacional de información tributaria, como actuación de la Administración que supone una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar, resulta necesario asimismo encontrar una norma que actúe como base legal válida, habilitando a dicha intromisión. En este caso, no obstante, y como quedó de manifiesto a lo largo de los Capítulos I y II de este trabajo, cada una de las Administraciones involucradas en el intercambio cuenta con una pléyade de normas dedicadas al reconocimiento y regulación de esta herramienta. De hecho, no es infrecuente que ante un intercambio de datos entre Administraciones tributarias, sea necesario identificar la norma habilitante del mismo, al existir diferentes instrumentos en vigor entre los Estados implicados.

El TEDH ha admitido sin reparos, en el Caso *G. S. B. v. Suiza*, la idoneidad de una norma de Derecho internacional, como es un Convenio para evitar la Doble Imposición –en dicho caso el CDI entre EEUU y Suiza- para constituirse como base legal que permita la interferencia en el derecho al respeto a la vida privada y familiar que supone el intercambio de información entre Administraciones tributarias¹³⁰⁶. De esta manera, siempre y cuando el Convenio o Tratado haya sido correctamente incorporado al Derecho interno del Estado, y el mismo cumpla con los requisitos de accesibilidad y previsibilidad, constituirá una base legal válida para el intercambio.

En este mismo sentido, al hilo del caso *Othymia v. Holanda*, el Tribunal declaró la admisibilidad de la normativa europea, en este caso la Directiva 77/799/CEE, como base legal para interferir en el derecho al respeto a la vida privada, mediante la realización de intercambios de información tributaria. Este caso resulta más curioso, en tanto en cuando la Directiva es un instrumento normativo que requiere de la acción del poder legislativo de los EEMM de la UE, los cuales deben proceder a su transposición. En esta tarea de transposición, no obstante, los mismos tienen cierto margen de maniobra, pues la Directiva impone una obligación de resultado, pero no de medios.

De esta forma, la configuración de la normativa interna que transponga lo dispuesto por la Directiva bien podría no cumplir los requisitos de accesibilidad y previsibilidad señalados anteriormente. Sin embargo, a mi juicio esta cuestión puede ser solventada atendiendo a los postulados del Derecho de la UE, y en concreto a los principios de primacía y eficacia directa. Así, ante una transposición defectuosa por parte de un EM, siempre puede recurrirse a estos principios con el objeto de garantizar una correcta observancia de la regulación en materia de cooperación fiscal internacional, derogando *de facto* las previsiones nacionales y aplicando los preceptos contenidos en la Directiva. La Directiva siempre podrá constituir una base legal válida para la interferencia en el derecho a la intimidad personal y familiar, independientemente de su transposición en el derecho interno.

¹³⁰⁶ TEDH, Caso *G.S.B. v. Suiza*, de 22 de diciembre de 2015, paras. 71 y ss.

En consecuencia, es posible afirmar que las disposiciones relativas al intercambio internacional de información tributaria analizadas en los Capítulos anteriores de este trabajo, pueden constituir una base legal válida a los efectos del art. 8.2 CEDH, avalando la interferencia que dicho intercambio supone en el derecho al respeto a la vida privada y familiar.

B) La persecución de un fin legítimo.

El segundo elemento de justificación de la interferencia en el derecho a la intimidad personal y familiar, a tenor de lo dispuesto por el art. 8.2 CEDH, es la persecución, a través de la actuación de las Autoridades públicas, de un fin legítimo. El propio art. 8.2, además, detalla qué fines perseguibles por tales Autoridades facultan la intromisión en este derecho, los cuales son la “seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”.

De esta manera, el art. 8.2 CEDH realiza un balance entre determinados valores superiores del ordenamiento jurídico y el derecho al respeto a la vida privada y familiar. En determinadas ocasiones, una concepción absoluta de este derecho, que no permitiese intromisión alguna, pondría en peligro la consecución de tales valores por parte de las Autoridades del Estado, pudiendo poner en riesgo la propia pervivencia del Estado. Es por ello, que ante la necesidad de garantizar su protección efectiva, el art. 8.2 CEDH permite ciertas interferencias en el citado derecho.

En relación con las actuaciones de la Administración tributaria, el TEDH ha admitido, de manera tradicional y categórica la necesidad de interferir en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de los sujetos con el objetivo de asegurar el bienestar económico del país¹³⁰⁷. De este modo, dicho aseguramiento se configura como el fin legítimo que habilita a tal intromisión, y justifica la imposición del deber de colaborar sobre los Administrados, los cuales deben revelar aquellos datos pertenecientes a su vida privada pero que posean relevancia en la aplicación de los tributos.

En nuestro ámbito doméstico, el fundamento de la imposición de los deberes de colaboración se ha situado, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, en el artículo 31.1 de la Constitución¹³⁰⁸. Esta interpretación se asentó en nuestro ordenamiento a raíz de la STC 110/1984, resolución clave en la que el Tribunal

¹³⁰⁷ Así lo ha hecho, entre otros, en los casos TEDH *STES Colas y otros v. Francia*, cit. para. 44; *Rousk v. Suecia*, de 25 de julio de 2013, para. 135; o *Bernh Larssen v. Noruega*, cit. paras. 135-136. SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes...*, op. cit., pp. 110 y ss., apunta que la justicia del sistema tributario hace referencia a su vertiente distributiva, entendida como el logro del bienestar social.

¹³⁰⁸ Entre otros: LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración...*, op. cit., p. 31; JUAN LOZANO, A. M., *La inspección de Hacienda...*, op. cit., p. 312; SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información...*, op. cit., p. 20; o SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., pp. 21 y 35.

Constitucional conectó el deber de colaborar con la Administración tributaria y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹³⁰⁹.

El deber plasmado en el art. 31.1 CE no resulta, sin embargo, una imposición autoritaria por parte del constituyente obligando a los ciudadanos a sufragar el gasto estatal por el mero hecho de serlo. Dicha consideración, en una Constitución como la española que define al Estado como “social y democrático de derecho”, y que incorpora valores de carácter material como ordenadores del propio Estado, carecería de sentido. Este deber, por el contrario, tiene un *carácter eminentemente instrumental* que conecta con otros principios fundamentales plasmados en la Constitución. De este modo, el deber de contribuir, y su desarrollo en la forma del deber de colaborar no pueden desconectarse del resto de principios que informan el Estado a la vista de las previsiones constitucionales.

En línea con esta afirmación, diversos autores han buscado el fundamento de los deberes de colaboración más allá del propio art. 31.1 CE. El deber de contribuir conectaría así con otros principios básicos de la Carta Magna, plasmados a lo largo de diferentes preceptos de rango constitucional.

El primero de ellos, y quizá más importante, es el reconocimiento del Estado español como un Estado “social y democrático de derecho” en el artículo 1 de la CE. Este reconocimiento expreso en el Título preliminar del texto constitucional tiene una gran influencia sobre el resto del articulado, pues define el Estado y determina un concreto programa a cumplir por el mismo. La definición como estado social y democrático de derecho supone que el Estado debe basar su actuación en el intervencionismo, buscando a través de éste la igualdad y libertad reales y el equilibrio y redistribución de la renta¹³¹⁰.

En este sentido, el Estado debe, de acuerdo a su definición como “social”, garantizar una serie de prestaciones a los ciudadanos de tal forma que los mismos puedan definir sus planes de vida de forma libre y autónoma¹³¹¹. Estas prestaciones obviamente supondrán un gasto para el Estado, cuya carga debe ser asumida por todos los ciudadanos. Costear dicho gasto público derivado de la propia definición estatal sería, de este modo, la justificación última de la promulgación de un deber de contribuir como el reconocido en el art. 31 CE.

En estrecha conexión con la idea anterior, otros dos principios básicos que actuarían como justificación del deber de contribuir serían los principios de igualdad y libertad,

¹³⁰⁹ STC 110/1984, de 26 de noviembre de 1984, FJs 3 y 8. Como apunta SESMA SÁNCHEZ, esta interpretación fue seguida por las SSTC 76/1990, de 26 de abril, 195/1994, de 28 de junio, o 50/1995, de 23 de febrero; vid., SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., p. 35.

¹³¹⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información...*, op. cit., p. 25.

¹³¹¹ Vid., respecto a la conexión entre Estado social y democrático de derecho y el deber de contribuir: RODRÍGUEZ BEREJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12, nº 36, pp. 9-69, septiembre-diciembre de 1992, p. 13.

plasmados en el art. 9.2 de la CE¹³¹². Este artículo además establece el deber de los poderes públicos de promover las condiciones o remover los obstáculos que dificulten su plenitud. En este sentido, los obstáculos de orden económico y social pueden resultar de facto un obstáculo de difícil superación por parte de los ciudadanos a la hora de alcanzar una libertad e igualdad efectivas. Por ello, el Estado debe elaborar un programa de ingreso y gasto público tendente a eliminar dichos obstáculos, a través de una distribución equitativa de las cargas públicas en el seno de un sistema tributario justo¹³¹³.

De estas consideraciones se deriva también la concepción del deber de contribuir como una manifestación del deber de solidaridad como principio fundamental del ordenamiento constitucional. La satisfacción del deber de contribuir se traduciría así en una expresión de este principio de solidaridad, que se alcanzaría mediante la redistribución de la renta articulada por el sistema tributario¹³¹⁴.

Además de estos principios básicos, informadores del ordenamiento y de la propia Carta Magna en su conjunto, la doctrina ha identificado otros artículos constitucionales que guardan estrecha correlación con el deber de contribuir. Así, los artículos 134 y 135 CE recogen los principios de ordenación de los presupuestos generales del estado; el art. 40.1 y el art. 131 CE imponen la obligación a los poderes públicos de promover el progreso social, los arts. 41 y 50 CE garantizan un régimen público de Seguridad Social, o el art. 27 CE reconoce el derecho a la educación. Junto a ellos, todos los principios rectores de la política económica y social consagrados en los arts. 39 a 52 CE también guardarían relación con el deber de contribuir, pues un efectivo ejercicio de los mismos exigiría en todo caso un desembolso estatal sufragado en base a las contribuciones satisfechas por mandato del 31.1 CE¹³¹⁵.

El artículo 31 CE recoge, a tenor de la exposición anterior, el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹³¹⁶. Este deber sin embargo no se agota en el contenido patrimonial, sino que se hace extensivo a todos los deberes y potestades necesarios para su realización¹³¹⁷. De este modo, el deber de contribuir del 31.1 CE no se manifiesta únicamente a través del establecimiento de obligaciones de naturaleza pecuniaria, sino que abarca obligaciones y deberes de tipo formal como es el deber de colaborar¹³¹⁸.

¹³¹² PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención...”, op. cit., p. 893.

¹³¹³ Exigencia de “sistema tributario justo” que se encuentra reconocida de manera expresa por el constituyente en el art. 31.2 CE.

¹³¹⁴ RODRÍGUEZ BEREJO, A., “El sistema tributario...”, op. cit., p. 17, este mismo fundamento en el deber de solidaridad es defendido por JUAN LOZANO, A. M., “La inspección de Hacienda...”, op. cit., pp. 328-329.

¹³¹⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, A., “El sistema tributario...”, op. cit., p. 15.

¹³¹⁶ En concreto, el art. 31.1 CE establece: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

¹³¹⁷ SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., p. 35.

¹³¹⁸ SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información...*, op. cit., p. 36.

En este sentido, una interpretación extensiva del término “contribuir” reconocido en el art. 31.1 CE podría incluir en su definición la colaboración con la administración y la facilitación a la misma de cualesquiera informaciones como expresión de dicha “contribución”. De este modo, aportar información a la Hacienda Pública sería un ejercicio de “contribución a los gastos públicos”, en tanto en cuanto resulta una actividad indispensable que facilita o incluso posibilita la obtención de recursos por parte del Estado¹³¹⁹.

Bajo esta perspectiva, el deber de colaborar sería un elemento más del deber de contribuir reconocido en la Carta Magna, pues por contribución no debería entenderse únicamente la satisfacción de una prestación pecuniaria. Al contrario, este término debe ser entendido de modo que permita subsumir en su enunciado todas aquellas prestaciones, tales como la aportación de información a la Administración y la colaboración con la misma, gracias a las cuales puede lograrse un sostenimiento equitativo de las cargas públicas¹³²⁰.

Ello es así debido a que la Constitución no establece un deber de contribuir desprovisto de ulteriores implicaciones. Al contrario, y como he comentado anteriormente, este deber de contribuir resulta un *instrumento clave* para la consecución de determinados valores fundamentales del ordenamiento constitucional. En este sentido, el propio artículo 31 recoge ciertas precisiones como la necesidad de contribuir de acuerdo a la propia capacidad económica, o la necesidad de articular un sistema tributario justo, que hacen necesario el establecimiento de los deberes de colaboración con la Administración como una manifestación más del deber de contribuir.

El deber de contribuir del art. 31 CE es el anclaje constitucional de todos los deberes de colaboración e información, y la puerta de entrada de los mismos al texto fundamental. El mismo enlaza además, y como he comentado anteriormente, con los postulados de los arts. 1 y 9.2 CE, cuyo efectivo cumplimiento requiere de la aportación de los ciudadanos a través del sistema tributario de los recursos necesarios para alcanzar los objetivos marcados en dichos preceptos.

De este modo, el artículo 31 conecta los objetivos marcados en el título preliminar de la Carta Magna con las obligaciones tributarias impuestas a los ciudadanos con el fin de cumplir tales objetivos. Este artículo además permite el establecimiento de obligaciones que van más allá de la mera prestación pecuniaria y que sirven, aun sin contenido patrimonial, al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario.

Ello supondría, en definitiva, que los deberes de colaboración dotarían de contenido el mandato constitucional del art. 31 CE, pero a su vez resultarían necesarios para la consecución de otros objetivos de mayor amplitud fijados por la Carta Magna (Estado social y democrático de derecho, igualdad e incluso el reconocimiento de todo un

¹³¹⁹ Así lo han entendido también CHECA GONZÁLEZ, C., y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, en *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº6, 1988, p. 152.

¹³²⁰ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración...*, op. cit., p. 92.

catálogo de derechos-prestación). Esta formulación viene además reforzada por la inclusión del principio de capacidad económica en el mandato reflejado por el art. 31 de la Constitución. En este sentido, el deber de contribuir se encuentra modulado por la capacidad económica de los sujetos, de tal forma que a la hora de determinar la carga fiscal que debe asumir un ciudadano, su situación económica es un elemento fundamental.

Consecuentemente, la información relativa a tal situación se torna un elemento indispensable para el cumplimiento del mandato constitucional; de no existir la citada referencia a la capacidad económica dentro de un sistema tributario justo, el Estado bien podría establecer una carga uniforme a todos los ciudadanos, independientemente de su situación económica y patrimonial, para la determinación de la cual no sería necesario contar con ninguna información más allá de la correcta identificación de los contribuyentes.

Por el contrario, la exigencia de atender a los criterios de capacidad económica y progresividad supone que la Administración debe contar con toda la información necesaria para la correcta determinación de la carga tributaria que debe asumir un sujeto con arreglo a sus circunstancias concretas.

En suma, de no existir este deber de colaboración, la determinación de la obligación fiscal de cada uno de los sujetos no podría adecuarse a los principios de capacidad económica y equidad fiscal, lo que se traduciría en un reparto o distribución injusta de la carga fiscal. Ello obviamente colisionaría con los objetivos programáticos de la Constitución, y con la configuración del Estado español como un estado social y democrático de derecho, fórmula que engloba a toda una serie de obligaciones promocionales por parte del aparato estatal.

El deber de contribuir del art. 31 CE establece, en definitiva, la posibilidad de imponer o exigir conductas por parte de los ciudadanos particulares para la consecución de un interés general superior. Dicho interés justificaría el establecimiento de todo un elenco de finalidades concretas, como el establecimiento de los deberes de colaboración e información¹³²¹. Así, y aunque estas exigencias puedan suponer una injerencia en o incluso colisionar con los derechos de tales particulares, las mismas estarían justificada precisamente por la persecución de ese interés general.

Ello deriva además de la consideración del art. 31 CE y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como un deber de solidaridad encuadrado en la concepción de estado social y democrático de derecho. Es en base a este deber de solidaridad y a la necesidad de dar efectivo cumplimiento al interés general que incluso aquellos sujetos que no han realizado el presupuesto fáctico del tributo se encuentran igualmente compelidos a prestar su colaboración para garantizar la imposición del mismo.

¹³²¹ JUAN LOZANO, A. M., “La inspección de Hacienda...”, op. cit., pp. 312-313.

En último término, por tanto, la articulación de un sistema tributario justo, en el que cada contribuyente respondería por obligaciones basadas en su situación económica personal con el objetivo de lograr una redistribución equitativa y de alcanzar los objetivos postulados por un Estado social y democrático de derecho sería el fundamento de los deberes de colaboración, como expresión del deber de contribuir. De este modo, la propia definición del Estado, y la configuración de un sistema tributario acorde a la misma, justificaría la imposición de obligaciones de información y documentación y de la presión fiscal indirecta y la injerencia en determinados derechos fundamentales asociados a las mismas.

Tanto el TEDH como el TC español han avalado, sin género alguno de duda, la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar cuando la misma persigue un fin legítimo como es la garantía del correcto cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos o del bienestar económico del Estado. Ello resulta innegable cuando la recopilación de los datos personales –la intromisión en dicho derecho– tiene lugar en el ámbito doméstico, siendo la misma Administración que obtiene tal información la encargada de llevar a cabo las tareas de gestión, supervisión y comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, y será, en definitiva, la que haga uso de tal información.

No obstante, esta justificación puede resultar más problemática a la hora de legitimar la actuación de la Administración tributaria en el intercambio de información, pues la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar no encuentra ya una conexión directa con el deber de contribuir o con el aseguramiento del bienestar económico del Estado. El dilema, por tanto, es el de determinar cuál es la legitimidad de los deberes de colaboración con respecto a la utilización de la información en otro Estado.

Para ilustrar esta problemática, es posible tomar como ejemplo el caso de España, y la justificación de la interferencia en el derecho al respeto a la vida privada y familiar que supone el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria y que ha sido desarrollada anteriormente. Como ha quedado de manifiesto, la fundamentación de estos deberes de información en nuestro derecho se apoya en el texto constitucional y en la promoción y mantenimiento del Estado social y de derecho español. Desde esta perspectiva, la utilización de la información obtenida por la Administración tributaria española en otros Estados presenta problemas evidentes.

En primer lugar porque del 31 CE no puede inferirse sin más una obligación global de sostenimiento de los gastos públicos de Estados más allá de nuestras fronteras. Así, la obtención de información en nuestro Estado responde al ejercicio de una potestad que tiene como contrapartida un deber de colaborar por parte del ciudadano, impuesto directamente por el texto constitucional. Sin embargo dicho deber no puede extenderse, a la luz del citado mandato constitucional, para con otras jurisdicciones. La pregunta clave a este respecto sería por tanto plantear la posibilidad de que unas

Administraciones tributarias exijan el cumplimiento de un deber de colaboración “en beneficio” de otras.

En otras palabras, el ciudadano tiene el deber, impuesto por el art. 31.1 CE, de colaborar con la Administración para posibilitar el cumplimiento de la función primordial de ésta –la aplicación del ordenamiento tributario doméstico–, sin embargo no resulta tan evidente que se vea compelido a satisfacer ese mismo deber para posibilitar la acción de Administraciones extranjeras. Siguiendo esta línea, tampoco resultaría evidente la posibilidad de utilizar la información obtenida en su día a través del cumplimiento de estos deberes de colaboración para la aplicación de un ordenamiento foráneo y a través de un procedimiento de intercambio de información.

Una segunda cuestión controvertida reside en el hecho de que, como ha sido expuesto, el artículo 31 CE es asimismo un *instrumento* constitucional para la consecución de los objetivos fundamentales programáticos recogidos en la CE, esto es, la promoción del Estado social y democrático de derecho, la igualdad o la garantía de los derechos fundamentales. En este sentido, cabría plantearse la posibilidad de supeditar la exigencia del deber de colaborar, así como toda utilización de información –incluso el intercambio– aportada por los ciudadanos en cumplimiento del deber de colaborar, a la consecución de estos valores de contenido material. Dicho de otro modo, puede plantearse la duda acerca de la posibilidad de exigir una realización del deber de colaborar, aun y cuando el objetivo perseguido con ello no sea el aseguramiento de los principios de orden constitucional que justifican la existencia de tal deber.

A la vista de estas dos cuestiones, parece claro que la configuración jurídica de los deberes de colaboración y el fundamento último de los mismos imponen serios condicionantes al intercambio de información entre Administraciones tributarias. Dichos condicionantes admiten, en mi opinión, dos soluciones diferentes.

La primera de ellas es extender el deber de solidaridad que fundamenta el deber de contribuir y por ende el de colaborar, de tal modo que no se limite a una solidaridad interna o doméstica, sino que alcance al plano internacional. De este modo, el intercambio de información estaría basado en un deber de solidaridad entre Estados –yendo más allá, entre ciudadanos de diferentes Estados– enfocado a posibilitar una correcta aplicación del ordenamiento tributario de cada uno de ellos.

Esta solución, a mi juicio, es la que ofrece un mejor encaje entre el deber de colaborar con la Administración –como expresión del deber de contribuir–, el fundamento último de éste en la Constitución –lograr un Estado social y democrático de derecho *real*– y el intercambio de información tributaria entre Administraciones. Sin embargo, también cuenta con un escollo importante y de difícil superación.

Situar el fundamento del deber de colaborar, en conexión con el intercambio de información tributaria, en un deber de solidaridad a nivel internacional conlleva asumir la premisa de que todos los Estados contemplen dicho deber de solidaridad como cimiento de los deberes de colaboración. En otras palabras, todos los Estados deben

reconocer los principios que actúan como pilar de este deber – Estado social y democrático de derecho, igualdad y libertad, etc.- como principios fundamentales de su ordenamiento. Además, deben realizar dicho reconocimiento preferiblemente a través de una norma constitucional, que dote de carácter programático a los principios apuntados.

En este sentido, y como ha quedado de manifiesto, la aspiración a lograr un sistema tributario justo resulta un elemento clave, y más específicamente el reconocimiento de la capacidad económica como principio fundamental de guía del ordenamiento fiscal.

De este modo, un encaje del intercambio de información de acuerdo a los postulados constitucionales básicos del deber de colaborar requeriría un compromiso, por parte de los Estados involucrados en el mismo, de protección y promoción de los referidos valores. Más específicamente, el principio de capacidad económica sería un elemento clave a la hora de apreciar un cimiento sólido del deber de colaborar frente a un intercambio de información. En ausencia de tal reconocimiento, el sujeto sobre el que recayese el deber de colaborar bien podría aducir su no sujeción al mismo por no estar basado en las razones que apoyan el establecimiento del deber de contribuir.

No obstante, no existe un estándar internacional en este sentido y de acuerdo al cual los ciudadanos vengan vinculados por un deber de colaboración que haga posible el intercambio de información. Esto es, no hay, en el plano supranacional, una norma o Convenio vinculante para la totalidad de los Estados que reconozca el deber de solidaridad en la tributación a nivel internacional¹³²². Es por ello que resulta necesario realizar un estudio comparado de los diferentes ordenamientos fiscales para identificar si realmente el deber de colaborar, como expresión del deber de contribuir, tiene un reconocimiento similar entre las diversas jurisdicciones, y si su fundamento guarda relación en todas ellas.

Por lo general, y como ha quedado expuesto, la simple existencia de un sistema tributario conlleva la necesidad de establecer un deber de colaboración¹³²³. De este modo, a nivel internacional y de forma prácticamente unánime, se ha producido el

¹³²² Lo más parecido al establecimiento de ese estándar internacional podría encontrarse en el Convenio de Estrasburgo OCDE/CdE, por el número de Estados firmantes (en estos momentos más de 100) y que en su preámbulo reconoce “que la cooperación internacional puede jugar un importante papel para facilitar la adecuada determinación de obligaciones fiscales y para ayudar a asegurar sus derechos”, y por otro lado los “Estados deberían hacer lo posible por proteger los intereses legítimos de los contribuyentes, incluyendo la apropiada protección contra la discriminación y la doble tributación”. Una interpretación extensiva de estas afirmaciones podría llegar a inferir de las mismas el reconocimiento implícito de un deber de solidaridad a nivel internacional que justificase la imposición de deberes de solidaridad en los Estados *específicamente* encaminados a satisfacer las obligaciones de intercambio de información suscritas. Sin embargo y como puede apreciarse, este preámbulo no realiza un reconocimiento *expreso* del deber de solidaridad, ni de los valores de igualdad o de Estado social y democrático de Derecho

¹³²³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, op. cit., p. 95.

traslado de la carga administrativa a los propios administrados, encargados de la gestión del impuesto¹³²⁴.

En este sentido, el esquema de cumplimiento del deber de colaborar por parte de los ciudadanos es bastante similar en la mayoría de sistemas. En primer lugar, la mayoría de jurisdicciones establecen una distinción entre los deberes de colaborar del propio obligado tributario y de terceros, si bien hacen recaer sobre ambos dicho deber¹³²⁵.

Respecto a los primeros, resulta la principal vía de cumplimiento de este deber la declaración por parte del propio contribuyente, deber periódico establecido por multitud de jurisdicciones¹³²⁶. Este deber además, cada vez con mayor frecuencia adopta el esquema de aprobación de un borrador por parte del contribuyente y previamente elaborado por la Administración¹³²⁷. No obstante, también el requerimiento individualizado es una vía de obtención de información que reconocen la mayoría de jurisdicciones¹³²⁸. En consecuencia, la distinción entre deberes generales de información, o “por suministro” y deberes particulares o “por captación” también es un esquema que se encuentra reconocido en el plano comparado y con carácter general.

Junto a estos deberes, también diversos Estados recogen la posibilidad de practicar obtenciones “directas” de información mediante actuaciones inspectoras tal y como

¹³²⁴ KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1, pp. 6-7.

¹³²⁵ Vid., en este sentido, las descripciones al respecto en Argentina, FRAGA, D. N., y VERSTRAETEN, A. A., “Argentina”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 42; Bélgica, VAN BORTEL, D., y NEYT, R., “Belgium”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 136-139; Brasil, SCHOUERI, L. E., y CALICCHIO BARBOSA, M., “Brazil”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 187; Francia, DUBUT, T., “France”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 412-413; Alemania, VALTA, M., “Germany”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 445; Italia, VITALE, F., “Italy”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 609 y ss.; Portugal, CARLOS DOS SANTOS, A. y CELORICO PALMA, C., “Portugal”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 859-860; o Estados Unidos, BLANK, J. D., “USA”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 1170.

¹³²⁶ Vid. KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, op. cit., pp. 6-7; ejemplos de este esquema pueden encontrarse, por ejemplo, en Australia, vid. BAIN, K., “Australia”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 67-68; Francia, vid., DUBUT, T., “France”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 412; Italia, vid. VITALE, F., “Italy”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 615; o Portugal, vid., CARLOS DOS SANTOS, A., y CELORICO PALMA, C., “Portugal”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 859 y EEUU, vid. BLANK, J. D., “USA”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 1170.

¹³²⁷ Como es el caso español, pero también de muchas otras jurisdicciones; vid., KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 6-7.

¹³²⁸ En este sentido: BAIN, K., “Australia”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 70; SCHOUERI, L. E., y CALICCHIO BARBOSA, M., “Brazil”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 187; DUBUT, T., “France”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 413; o VITALE, F., “Italy”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 613.

sucede en España¹³²⁹. De este modo, las tres modalidades principales del deber de información plasmadas en nuestro ordenamiento tienen un reconocimiento expreso en a nivel comparado.

Como es natural, el aseguramiento de estos deberes de colaboración con la Administración tributaria se produce a través de la previsión de diversas sanciones en caso de incumplimiento. En consecuencia, la previsión de coercibilidad de este tipo de deberes también es una tónica dominante fuera de nuestras fronteras¹³³⁰. No obstante, y al igual que ocurre en España, ciertas jurisdicciones han establecido un sistema de denuncias anónimas¹³³¹, un ejemplo de colaboración voluntaria que no responde a la citada coercibilidad.

Consecuentemente, puede apreciarse una cierta similitud entre las actuaciones y potestades de obtención de información, así como entre los deberes de colaboración que recaen sobre los ciudadanos en el refuerzo de la actividad del fisco. Esta similitud obviamente resulta beneficiosa a efectos del intercambio de información, pues una cierta uniformidad en los procedimientos de obtención de dicha información permite reducir las tensiones que derivan de su uso en otros Estados¹³³².

No obstante, y en lo que aquí interesa, la aproximación normativa no resulta suficiente para alinear los deberes de colaboración a nivel doméstico con el intercambio transfronterizo de información. Como ha quedado de manifiesto, los deberes de colaboración resultan un *instrumento* al servicio de un objetivo fundamental del Estado como es asegurar un efectivo cumplimiento del deber de contribuir que permita dar contenido a valores superiores del ordenamiento. De este modo, la justificación de las cargas que impone el intercambio de información requiere que la aproximación

¹³²⁹ Vid. FRAGA, D. N., y VERSTRAETEN, A. A., “Argentina”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 45; BAIN, K., “Australia”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 70; SCHOUERI, L. E., y CALICCHIO BARBOSA, M., “Brazil”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 187; DUBUT, T., “France”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 413, o VITALE, F., “Italy”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 613.

¹³³⁰ Así por ejemplo Francia, Vid., DUBUT, T., “France”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., pp. 414-415.

¹³³¹ Sistema reconocido, por ejemplo, en Portugal, (vid., CARLOS DOS SANTOS, A., y CELORICO PALMA, C., “Portugal”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency...*, op. cit., p. 860) y que resulta similar al sistema de denuncia pública que recoge el art. 114 de la LGT en nuestro país.

¹³³² De este modo, cualquier acercamiento entre normativas nacionales a este respecto resultaría en un mejor y más efectivo intercambio de información. En este sentido, sería necesario por tanto un esfuerzo de aproximación legislativa entre los diferentes ordenamientos fiscales a nivel supranacional de tal modo que las Administraciones pudiesen exigir el cumplimiento del deber de colaborar en presencia de un intercambio de información con el debido respeto a la configuración constitucional de dicho deber para lograr una adecuación al estándar global de intercambio de información. Esfuerzo que, a tenor de las previsiones adoptadas por las diferentes normas que reconocen el intercambio, está teniendo ya lugar. Así, diversas regulaciones presentes en Convenios bilaterales y multilaterales contienen previsiones que derogan o añaden normas específicas relativas a los deberes de colaboración y la recopilación de información. Un ejemplo paradigmático de este proceso es la progresiva eliminación del secreto bancario, una institución que tradicionalmente ha tenido un gran peso en diversos ordenamientos y que poco a poco y gracias a la evolución del intercambio internacional ha ido erosionándose.

legislativa vaya ir acompañada de una identidad en el fundamento último del deber de colaboración en cada uno de los Estados.

Es necesario por tanto realizar un ulterior análisis a nivel comparado, no ya relativo a las modalidades y formas de obtención de información a través de la exigencia de los deberes de colaboración, sino tendente a identificar el reconocimiento expreso de dichos deberes y su fundamento.

Para identificar dicho fundamento, y más importante, si el mismo se encuentra en la línea del deber de contribuir reconocido en el art. 31 CE, un elemento clave es el principio de capacidad económica. De este modo, no es únicamente necesario que un ordenamiento o Constitución como tal reconozcan el deber de contribuir, sino que además el mismo debería encontrarse modulado por la capacidad económica. Este principio, como expliqué anteriormente, resulta fundamental a la hora de establecer la necesidad de información de la Administración y los deberes de colaboración acordes a la misma.

Este principio, de larga tradición en la cultura jurídica occidental¹³³³, supone que aquellos contribuyentes con una capacidad similar estén sometidos a cargas iguales, plasmando el principio de igualdad en el campo tributario. Ello resulta la expresión del Estado social y democrático de derecho en el campo de la fiscalidad, incorporando a la misma los valores de solidaridad y redistribución¹³³⁴, a los que por lo general se añade la no confiscatoriedad¹³³⁵. No es de extrañar por tanto que este principio se haya convertido en uno de los principales parámetros a la hora de diseñar un sistema tributario justo.

Así, este principio permite la toma en consideración de circunstancias personales y familiares del contribuyente –y no únicamente las económicas– a la hora de establecer sobre el mismo un gravamen. De este modo permite a los contribuyentes tributar por aquella parte de sus ingresos que no son absolutamente indispensables para su sustento o el de su familia¹³³⁶.

La importancia de este principio ha supuesto su reconocimiento en numerosas constituciones en el plano comparado, de tal forma que las mismas realizan una mención *expresa* de este principio en su articulado, normalmente en conexión con el deber de contribuir.

En primer lugar, la Constitución italiana, que guarda una gran similitud con la española, recoge en su artículo 53 el deber de contribuir a los gastos públicos en función a la capacidad económica, realizando mencionando así expresamente este principio.

¹³³³ Vid., en este sentido ENGLISH, J., “Ability to pay” (Chapter 19), en *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Online Books, IBFD, Ámsterdam, 2014, pp. 1-3, y el desarrollo histórico de este principio desde la edad media y hasta la actualidad.

¹³³⁴ ENGLISH, J., “Ability to pay”, op. cit., p. 3.

¹³³⁵ ENGLISH, J., “Ability to pay”, op. cit., p. 4.

¹³³⁶ ENGLISH, J., “Ability to pay”, op. cit., p. 4.

Mención que también incorpora la Constitución francesa, cuando añade al texto la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 26 de agosto de 1789, cuyo artículo 13 establece que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”.

Asimismo, la Constitución Federal brasileña reconoce el principio de capacidad económica en su artículo 145.1º, conectándolo directamente con el deber de información y las potestades de la Administración de obtención de la misma¹³³⁷. Dicho artículo 145.1º de la Constitución de Brasil supone, a mi juicio, el mejor ejemplo de conexión entre el deber de colaborar con la Administración tributaria, el deber de contribuir, y los valores superiores del Estado social y democrático de derecho – reconocidos en esta Constitución Federal en el art. 3-.

Junto a estos ejemplos, existen otros Estados reconocen el principio de capacidad económica en su Carta Magna, tales como Bulgaria (art. 60.1), Chipre (art. 24.1), Croacia (art. 51), Grecia (art. 4.5), o Hungría (art. 30). En este mismo sentido, Portugal, si bien no realiza una mención expresa al principio de capacidad económica en su Constitución, contiene todos los elementos característicos del mismo en el art. 107, que conecta los tributos además con los valores del Estado social y democrático de Derecho.

Así las cosas, puede afirmarse que el reconocimiento expreso del deber de contribuir modulado por la capacidad económica, es una práctica relativamente común en el constitucionalismo comparado. No obstante, dicho reconocimiento dista mucho de ser unánime. En este sentido un amplio abanico de Estados no han recogido en sus Constituciones ambas fórmulas.

Dentro de ellos no obstante llaman la atención algunos ejemplos que, pese a no contar con una referencia expresa en la Constitución, consideran al principio de capacidad económica como un elemento clave de su sistema tributario. Es el caso por ejemplo de Alemania, cuyo tribunal constitucional (BVerfG) ha reconocido la vigencia del principio de capacidad económica como elemento fundamental para lograr una imposición igualitaria¹³³⁸.

De este modo, Alemania pertenece a ese grupo de Estados –en el que también estarían Austria o Polonia- que, pese a no incluir de forma expresa el principio de capacidad económica en su Constitución, sí consideran tal principio como un aspecto fundamental de su sistema tributario, con un rango prácticamente constitucional¹³³⁹. En estos casos el

¹³³⁷ La redacción literal de este artículo es la siguiente: “Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente”.

¹³³⁸ Sentencia del *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG) de 27 de junio de 1991.

¹³³⁹ Vid., en este sentido, VALTA, M., “Germany”, op. cit., p. 449 y ENGLISCH, J., “Ability to pay”, op. cit., p. 8.

principio de capacidad económica se deduce de las exigencias de igualdad, tanto reconocida “in genere” como en el tributo, que impone el texto constitucional al ordenamiento de estos Estados en su conjunto.

A este respecto Argentina constituye un buen ejemplo, pues su Constitución reconoce en el art. 16 que “todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Previsión reforzada por el artículo 4 cuando establece que “el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”. Ambos preceptos han servido para que el principio de capacidad económica se incluya, de facto, como elemento cimentador del sistema fiscal argentino¹³⁴⁰.

Sin embargo todo lo anterior, la otra cara de la moneda vendría constituida por aquellos Estados en los que el principio de capacidad económica no tiene un peso relevante a la hora de configurar el ordenamiento tributario. Entre estos Estados se encuentran aquellos con Constituciones más genuinamente liberales –y en muchos casos ligadas a una tradición de *Common Law*- como pueden ser Irlanda, Malta, Reino Unido, Bélgica o República Checa¹³⁴¹. A los mismos podrían unirse tanto Australia como Estados Unidos, que si bien recogen en sus Constituciones preceptos que obligan a una cierta igualdad o no discriminación en el ámbito tributario, resulta discutible propugnar un reconocimiento universal de la capacidad económica como criterio ordenador del sistema tributario.

En base a ello, es posible concluir que, si bien el reconocimiento del deber de colaborar en conexión con el deber de contribuir y el principio de capacidad económica es una práctica relativamente común, en ningún caso puede hablarse de una unanimidad por parte de los Estados a la hora de situar el fundamento de dichos deberes en la propia capacidad económica y por ende en los valores superiores de igualdad y libertad reconocidos por el Estado democrático y de derecho.

Una segunda solución, radicalmente distinta a la anterior, sería basar el deber de colaborar con la Administración pública en el propio intercambio de información. Esto es, plantearse la posibilidad de que el propio intercambio de información actúe como fundamento válido de los deberes de colaboración. Los Estados, como sujetos de derecho internacional que son, pueden acordar el establecimiento de obligaciones entre sí, como por ejemplo el intercambio de información. El establecimiento de estas obligaciones, mediante la firma de un Convenio, podría fundamentar la posibilidad de exigir a los ciudadanos el cumplimiento de sus deberes de colaboración, no ya vía mandato constitucional, sino por referencia al derecho internacional.

¹³⁴⁰ PUCCIARELLO, M., *Derecho a no autoincriminarse...*, op. cit., p. 106.

¹³⁴¹ Vid. ENGLISCH, J., “Ability to pay”, op. cit., p. 9.

En mi opinión, esta opción ofrece una peor solución al problema planteado anteriormente. Esta posibilidad desplaza el fundamento de los deberes de colaborar, de la CE al Derecho Internacional, a través de la firma de Convenios y Tratados. De este modo, dichos Convenios se convertirían en la norma de referencia del deber de colaborar con la Administración, aportando la información necesaria para el intercambio. Esta alternativa supone por tanto trasladar la legitimidad de los deberes de colaboración en función de la utilización de la información, ya sea únicamente a nivel interno o con el objetivo de realizar un intercambio¹³⁴².

Así, situar el fundamento de los deberes de colaboración en el propio intercambio puede permitir salvar el escollo del reconocimiento de los principios de igualdad, solidaridad o incluso capacidad económica a nivel internacional. Sin embargo, el intercambio de información, como procedimiento de obtención de información que es, también genera una serie de cargas, una “presión fiscal indirecta” sobre los ciudadanos, e indudablemente supone una injerencia en su esfera de derechos y libertades.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha tenido, asimismo, la oportunidad de pronunciarse acerca del fundamento que habilita a la intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar a través del intercambio internacional de información tributaria.

Como se apuntó con anterioridad en este apartado, el TEDH ha considerado que el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria, en el ámbito interno, es necesario para asegurar el bienestar económico del Estado. Este aseguramiento sería así un fundamento válido para la revelación de información de carácter personal y familiar a las Autoridades, justificando la intromisión que estos deberes suponen en el derecho a la intimidad personal y familiar. Esta justificación fue asimismo la escogida por la Comisión Europea de Derechos Humanos al hilo del citado caso *F. S. v. Alemania*.

En este caso, la Comisión afirmó que el envío de la información relativa al Sr. F.S. desde la Administración tributaria en Alemania y con destino a Holanda estaba justificado por la prevención delictiva y para garantizar el bienestar económico del Estado¹³⁴³. No obstante, la Comisión apela a ambos motivos sin profundizar en la explicación respecto a la manera en que el intercambio de información tributaria entre ambas Administraciones permite asegurar su consecución. En este sentido, parece claro que la recepción de la información puede contribuir a la garantía del bienestar económico de Holanda, a través de una mejor aplicación del sistema tributario, pero la salvaguarda de este bienestar respecto de Alemania parece más incierta, lo que pone en tela de juicio la intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar realizada por la Administración tributaria germana.

¹³⁴² Una solución que puede resultar controvertida, pues en principio toda información en poder de la Administración puede ser objeto de intercambio, independientemente del momento y finalidad de su obtención.

¹³⁴³ CmEDH, Caso *F. S. v. Alemania*, de 27 de noviembre de 1996, p. 3.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por su parte, tuvo ocasión de analizar cuál es el objetivo legítimo perseguido por este intercambio de información en el caso *G.S.B. v. Suiza* anteriormente citado. En este caso, en el que se discutía la validez de la revelación de determinados datos bancarios relativos al Sr. G.S.B. por parte de la Administración suiza al IRS norteamericano, el TEDH declaró que el sector bancario representa un sector muy importante de la economía de la república helvética¹³⁴⁴.

En este sentido, la Administración de EEUU estaba sometiendo a grandes presiones tanto a la Administración suiza como al banco UBS, principal implicado en el conflicto con el IRS, para obtener los datos de aquellos contribuyentes norteamericanos con activos en la entidad. La decisión de la Administración suiza de aportar al IRS los datos solicitados, a juicio del TEDH, supuso una medida necesaria para evitar cualquier acción de la Administración norteamericana que pudiese perjudicar a UBS.

Siguiendo esta línea, el TEDH llega a afirmar que la decisión de la Administración tributaria helvética pudo ser necesaria para la propia pervivencia de UBS, la cual podía verse amenazada por las acciones del IRS –como por ejemplo la imposición de fuertes sanciones en la jurisdicción norteamericana-. Añade el Tribunal que UBS, dentro de la enorme importancia del sector bancario para la economía suiza, representa un actor principal, que emplea a un gran número de individuos en suelo helvético. De esta manera, la decisión de la Administración suiza fue necesaria para evitar el daño a esta entidad y, en definitiva, para garantizar el bienestar económico del Estado¹³⁴⁵.

La justificación del TEDH a la intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar del Sr. G.S.B. permite, en este caso concreto, convalidar la interferencia que realizó la Administración suiza en pos de garantizar uno de los valores señalados por el art. 8.2 CEDH, salvaguardando el bienestar económico del propio Estado suizo. No obstante, es necesario reparar en las circunstancias que motivan la adopción de esta postura por parte del Tribunal, como son el procedimiento del IRS frente a UBS y la importancia otorgada por el propio Tribunal al sector bancario dentro de la economía suiza.

Estas circunstancias, que a la postre sirven al Tribunal para justificar la interferencia en la esfera de privacidad del Sr. G.S.B., tienen, en todo caso, un carácter excepcional. Así, no es posible afirmar con rotundidad que el TEDH hubiese esgrimido la misma justificación a dicha interferencia si UBS no se encontrase inmerso en un complicado procedimiento ante el IRS, o si se hubiese tratado de una entidad bancaria con menor peso relativo en el sector bancario suizo, o incluso si el sector bancario no fuese tan importante dentro de la economía suiza. De este modo, no es posible inferir, de la Sentencia al caso *G.S.B. v. Suiza* una justificación de naturaleza genérica respecto de la intromisión en el derecho a la intimidad que supone el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

¹³⁴⁴ TEDH, Caso *G.S.B. v. Suiza*, de 22 de diciembre de 2015, para. 83.

¹³⁴⁵ TEDH, Caso *G.S.B. v. Suiza*, de 22 de diciembre de 2015, para. 83.

Un segundo caso en relación a esta problemática es el ya citado asunto *Othymia v. Holanda*. En este caso, el TEDH tuvo, de nuevo, oportunidad de pronunciarse acerca del bien legítimo perseguido por las Autoridades públicas a la hora de interferir en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de un sujeto mediante el intercambio internacional de información tributaria. Sin embargo, en este supuesto el Tribunal volvió a hacer referencia a determinadas circunstancias particulares a la hora de justificar la intromisión por parte de la Administración tributaria.

En el caso *Othymia*, el TEDH afirmó que asegurar el pago de tributos –meta a la que se encamina el intercambio– era, sin lugar a dudas, uno de los objetivos que habilita el art. 8.2 CEDH a la hora de justificar las interferencias en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Ello es válido incluso cuando los tributos no deban ser pagados a Holanda –el Estado que realiza la interferencia–, sino a otro Estado Miembro de la UE, como es España, dada la integración económica existente entre los EEMM de la UE¹³⁴⁶. Cabe preguntarse, a este respecto, si el TEDH habría admitido la justificación a la intromisión si el intercambio no hubiese implicado a las Administraciones de dos Estados Miembros de la UE, entre los que no existiese la citada integración económica.

De esta manera, el Tribunal hace referencia a la integración económica de la UE como justificación para esta intromisión. El Tribunal apela a una circunstancia excepcional que, una vez más, impide inferir un fin legítimo genérico, que habilite a la interferencia en el derecho a la intimidad mediante el intercambio de información con carácter general.

Llegados a este punto, considero que la mejor opción a la hora de encajar el intercambio de información, por un lado y el respeto a la vida privada y familiar, por otro, pasa por atender a la naturaleza del intercambio internacional de información tributaria como herramienta de cooperación fiscal internacional. Dicha cooperación, como se detalló en el Capítulo I de este trabajo, permite desarrollar de manera satisfactoria las importantes funciones atribuidas a esta herramienta. En este sentido, la celebración de acuerdos que permitan el intercambio efectivo de información entre Estados permite a éstos determinar con mayor precisión las obligaciones fiscales de sus contribuyentes, al tiempo que reduce el fraude y la elusión fiscales.

Así, a través de la obtención de información, los Estados pueden alcanzar un sistema tributario justo en línea con los valores propugnados por la mayoría de Constituciones. El “precio” a pagar por esta información no es otro que el de la prestación de colaboración en términos de reciprocidad, esto es, prestando y aportando información a otros Estados para que a su vez consigan determinar una tributación adecuada por parte de sus contribuyentes. Desde esta óptica, el intercambio de información podría resultar en sí mismo un fundamento de los deberes de colaboración gracias a las funciones que realiza, pues las mismas indudablemente tienden a la consecución del objetivo último de lograr un sistema tributario justo que satisfaga el deber de solidaridad.

¹³⁴⁶ TEDH, Caso *Othymia Investment BV v. Holanda*, de 16 de junio de 2015, para. 41.

Los ciudadanos frente a la intromisión que supone cumplir con el deber de colaborar con la Administración tributaria, en conexión con un intercambio de información entre Estados, vendrían vinculados por un deber de contribuir de forma indirecta. Su colaboración permitiría al Estado desarrollar intercambios efectivos que en base a la reciprocidad le habilitarían para recibir a cambio informaciones necesarias para articular un sistema fiscal justo. En otras palabras, los ciudadanos prestarían su colaboración para que el Estado tuviese información que intercambiar, de tal modo que la información aportada por ellos se traduciría en información recibida más tarde vía intercambio y necesaria para una adecuada distribución de la carga tributaria.

De esta manera, la interferencia que supone el intercambio de información en el derecho al respeto a la vida privada y familiar que consagra el art. 8.1 CEDH, vendría justificada por un fin último como es el de salvaguardar el bienestar económico del Estado, si bien de manera indirecta. Esta intromisión sería, en consecuencia, necesaria para garantizar el buen funcionamiento de la cooperación fiscal entre Administraciones, asegurando un intercambio efectivo de información que permita a las Autoridades públicas la correcta gestión de las obligaciones tributarias, e independientemente de la jurisdicción en la que se encuentren los datos necesarios para llevar a cabo esta tarea.

Este mismo esquema es aplicable a la segunda función primordial del intercambio; la lucha contra el fraude y la evasión. Ello es así porque todo fraude o evasión implica un reparto injusto de la carga tributaria, al deber soportar los sujetos que cumplen correctamente con sus obligaciones las cargas distraídas por quienes no lo hacen.

Así las cosas, el intercambio de información sería un *instrumento* más para la consecución de una aplicación efectiva del deber de contribuir. Para su correcto funcionamiento, los ciudadanos deben, al igual que en el plano interno, cumplir con su deber de colaboración, pues de forma indirecta ese cumplimiento supondría una garantía del deber de contribuir a través de la información recibida “de retorno” por vía del intercambio.

Esta solución permite además exigir el cumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración tributaria con respecto a un intercambio de información sin trasladar su fundamento más allá del art. 31 CE, pues al fin y al cabo siempre que el intercambio funcionase de manera eficaz el ciudadano estaría cumpliendo con su deber de colaborar con la misma finalidad que en cualquier obtención de información doméstica.

C) La necesidad de la medida en una sociedad democrática (el test de proporcionalidad).

El último requisito de validez respecto de una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar, es, de acuerdo al art. 8.2 CEDH, que la misma se erija como una medida “necesaria en una sociedad democrática”. Esta expresión alude, en términos

generales, a la proporcionalidad de la medida adoptada, teniendo en cuenta el fin perseguido.

De este modo, para considerar justificada una interferencia en el derecho a la intimidad personal y familiar, no es suficiente contar con una previsión legal al efecto –la cual, como se ha apuntado, debe además cumplir con los condicionantes del Estado de Derecho- y perseguir un fin legítimo –de entre los que enumera el art. 8.2 CEDH-. Además de ello, dicha intromisión debe resultar “necesaria en una sociedad democrática”, esto es, superar un test de proporcionalidad, en los términos establecidos por la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹³⁴⁷.

El principio de proporcionalidad actúa como una medida de validez de cualquier intervención pública en la esfera de derechos y libertades, de modo que toda actuación por parte de los poderes públicos escoja aquella opción menos lesiva para los derechos y libertades de los sujetos afectados.

Como se apuntó al hilo del estudio del principio de proporcionalidad en el Capítulo anterior, este postulado exige que la actuación de la Administración sea útil para con su fin, necesaria a la luz del resto de medios y equilibrada en relación a sus costes y beneficios¹³⁴⁸. Para apreciar esta circunstancia, ha de procederse a un examen relativo al acomodo de la actuación de la Administración con tres requisitos fundamentales: el criterio de adecuación, el criterio de necesidad, y el criterio de razonabilidad.

El criterio de adecuación requiere evaluar la idoneidad de la medida respecto del fin legítimo que persigue. No hay que olvidar a este respecto lo señalado en epígrafe anterior, pues la fijación de un fin legítimo válido desde la perspectiva del art. 8.2 CEDH es clave a la hora de justificar cualquier intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Este principio, por tanto, exige analizar si una medida en concreto es apropiada para alcanzar dicho fin.

Como ha quedado de manifiesto en el Capítulo I, el intercambio internacional de información tributaria tiene como función primordial la correcta determinación de las obligaciones tributarias, cuando los obligados a satisfacerlas desarrollan sus actividades en más de una jurisdicción. Desde este punto de vista, no cabe ninguna duda de que dicho intercambio es una medida adecuada para el desempeño de esta función, pues permite a las Administraciones tributarias contar con la información necesaria para la investigación, comprobación etc. de todos aquellos elementos determinantes de la obligación tributaria, en un contexto transnacional.

La idoneidad del intercambio para alcanzar este fin perseguido depende, en gran medida, del diseño normativo que presente esta herramienta en los diferentes instrumentos dedicados a su reconocimiento. En este sentido, como quedó reflejado en

¹³⁴⁷ SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes...*, op. cit., pp. 480 y ss. realiza un interesante análisis de la proporcionalidad de la interferencia del intercambio de información entre Administraciones tributarias en los derechos a la intimidad y protección de datos de los contribuyentes, desde la perspectiva de las teorías de Robert Alexy sobre proporcionalidad.

¹³⁴⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal...”, op. cit., p. 12.

el Capítulo II de este trabajo, tales instrumentos configuran un mecanismo que confiere a las Administraciones amplias facultades a la hora de requerir, recopilar y suministrar información, con el objetivo de garantizar la eficacia del intercambio.

Consecuentemente, en mi opinión es posible afirmar que el intercambio internacional de información tributaria, tal y como se configura en los principales instrumentos normativos analizados en este trabajo, es una medida adecuada para lograr el fin legítimo perseguido, el cual es garantizar la correcta aplicación del sistema tributario, a través de la cual es posible asegurar el bienestar económico del Estado.

El criterio de necesidad, por su parte, requiere la elección de la medida más moderada de entre todas las medidas existentes para alcanzar el fin perseguido. En otras palabras, las Autoridades públicas, a la hora de adoptar una u otra medida, deben tener en cuenta en qué medida cada una de ellas afecta a la esfera de derechos y libertades del individuo, y, dentro de las posibilidades, escoger aquella que suponga una menor intromisión en dicha esfera.

Resulta innegable, a la luz de lo expuesto en los epígrafes anteriores de este mismo apartado, que el intercambio internacional de información tributaria constituye una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. Sin embargo, y como ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en numerosas sentencias, la utilización del intercambio de información resulta, por lo general, una medida más proporcionada que otras restricciones establecidas por los Estados a aquellos sujetos que realizan una actividad económica de carácter transfronterizo o cuentan con activos en otras jurisdicciones.

De esta manera, en casos como los anteriormente citados -en el Capítulo I de este trabajo-, *Vogten*¹³⁴⁹ o *Cadbury Schweppes*¹³⁵⁰, entre otros¹³⁵¹, el TJUE admitió de manera rotunda que el intercambio de información entre Administraciones tributarias es una medida que resulta más proporcionada que la denegación automática de ciertos regímenes tributarios o la adopción de medidas fiscales que penalizan las actividades transnacionales. Así, y de acuerdo a la doctrina del TJUE, el intercambio de información se acomodaría satisfactoriamente al criterio de necesidad, al constituir una medida menos lesiva.

¹³⁴⁹ Caso C-464/05, *Vogten*, de 25 de octubre de 2007.

¹³⁵⁰ Caso C- 196/04, *Cadbury Scwheppes*, de 12 de septiembre de 2006.

¹³⁵¹ En el Capítulo I, apartado 3.3 a) se señala todo un elenco de casos respecto de los cuales se desprende esta postura por parte del TJUE, como son los asuntos: Caso C-55/98, *Vestergaard*, 28 de octubre de 1999; Caso C-136/00, *Danner*, de 3 de Octubre de 2002; Caso C- 290/04, *Scorpio*, de 3 de octubre de 2006; Caso C-520/04, *Turpeinen*, de 9 de noviembre de 2006; Caso C-150/04, *Comisión vs. Dinamarca*, de 30 de enero de 2007; Caso C-522/04, *Comisión vs. Bélgica*, de 5 de julio de 2007; Caso C-527/06, *Renneberg*, de 16 de octubre de 2008; Caso C-544/11, *Petersen*, de 28 de febrero de 2013; Caso C- 296/12, *Comisión vs. Bélgica*, de 23 de enero de 2014; Caso C-326/12, *Van Caster*, de 9 de octubre de 2014; Caso C-559/13, *Grünwald*, de 24 de febrero de 2015; Caso C- 422/01, *Skandia*, de 26 de junio de 2003; Caso C-386/04, *Walter Stauffer*, de 14 de septiembre de 2006; Caso C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, de 29 de marzo de 2007; Caso C-248/06, *Comisión vs. España*, de 13 de marzo de 2008; Caso C- 418/07, *Papillon*, de 27 de noviembre de 2008; Caso C-493/09, *Comisión vs. Portugal*, de 6 de octubre de 2011; Caso C-360/06, *Bauer*, de 2 de octubre de 2008; o Caso C-1/93, *Halliburton*, de 12 de abril de 1994.

Finalmente, el correcto cumplimiento del principio de proporcionalidad exige un examen desde la perspectiva del criterio de razonabilidad, o proporcionalidad en sentido estricto. Este postulado requiere que la interferencia en los intereses particulares afectados lo sea en una relación adecuada a la importancia de los mismos, en otras palabras, que la carga para el particular que soporta la actuación guarde una relación razonable con el beneficio obtenido por la colectividad¹³⁵².

Es necesario apuntar, a este respecto, que la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar que supone el intercambio de información, viene atenuada por las restricciones que impone, a la actuación de las Administraciones a la hora de utilizar esta herramienta, el catálogo de principios y límites aplicables al intercambio de información –descritos en el Capítulo anterior de este trabajo–.

Estos principios tratan de garantizar que la interferencia en la esfera de derechos y libertades de los sujetos afectados –y en concreto, el derecho a la intimidad personal y familiar– es mínima. Así, en primer lugar, un postulado clave a la hora de garantizar que esta intromisión cumple con el requisito de proporcionalidad en sentido estricto es el de la relevancia previsible de la información. Este principio tiene el objeto de limitar el elenco de datos que pueden ser intercambiados, asegurando que únicamente sean suministrados aquellos datos que realmente demuestren cierta capacidad de resultar útiles en la comprobación de obligaciones tributarias.

La observancia del principio de relevancia previsible permite, por un lado, reducir el elenco de sujetos afectados, requiriendo y obteniendo información únicamente respecto de aquellos individuos que posean datos potencialmente relevantes, y evitando intromisiones innecesarias en el derecho a la intimidad de otras personas. Por otro lado, la aplicación de este postulado reduce la intromisión en el derecho a la intimidad de los sujetos afectados, al minimizar las categorías de datos que pueden ser intercambiadas. Ello aseguraría que la intromisión únicamente se extiende en la medida en que es necesaria para alcanzar el fin legítimo perseguido, sin comportar la revelación de cualquier otro dato de naturaleza privada que pueda interferir en el derecho a la intimidad personal y familiar de su titular.

El principio de subsidiariedad, por su parte, se erige también como una medida de protección del derecho a la vida privada y familiar de los sujetos afectados respecto al intercambio de información. Como se apuntó en el Capítulo anterior de este trabajo, este principio requiere que la Administración que solicita la información haya agotado los recursos de obtención de información en el ámbito interno. Ello limita las posibilidades de las Autoridades a la hora de hacer uso de esta herramienta, y garantiza que la misma sea utilizada únicamente en aquellos casos en los que realmente exista una imposibilidad de obtener la información señalada en el ámbito doméstico.

En este sentido, no hay que olvidar que la formulación de una solicitud a la Administración de otro Estado implica una revelación –por mínima que sea–, de ciertos

¹³⁵² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente...”, op. cit., pp. 152-153.

datos de carácter privado relativos a los sujetos sobre los que se requiere información. Dicha revelación, como es obvio, supone una intromisión en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de tales sujetos, pues la misma no es fruto de una decisión voluntaria de los mismos. De esta manera, el principio de subsidiariedad garantiza que tal intromisión únicamente tenga lugar en aquellos casos en los que la Administración tributaria no tenga otra alternativa.

Un principio fundamental a la hora de garantizar una correcta protección del derecho al respeto a la vida privada y familiar de los obligados tributarios en el intercambio internacional de información tributaria es el de confidencialidad. Como se señaló en el Capítulo anterior, todos los instrumentos dedicados al reconocimiento e implementación del intercambio de información contienen reglas exigentes relativas a la reserva de los datos objeto de intercambio.

Estas reglas restringen, en primer lugar, el conjunto de personas que pueden acceder a los datos intercambiados. En segundo lugar, estas previsiones delimitan los posibles usos de la información objeto de intercambio; que, en principio, únicamente puede ser utilizada con fines fiscales o en procesos judiciales. De esta manera, los datos intercambiados únicamente pueden ser revelados a aquellas personas encargadas de realizar estas tareas, o directamente implicados en los procesos judiciales señalados, lo que supone una menor intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar de los sujetos afectados.

En este sentido, el TEDH valoró positivamente, como un elemento para garantizar que una medida es “necesaria en una sociedad democrática” el hecho de que la Administración estuviese obligada a la destrucción de los archivos relativos a un obligado una vez los procedimientos iniciados frente al mismo hubiesen finalizado. Esta obligación de destrucción, que obviamente reduce las posibilidades de filtración y garantiza una mayor confidencialidad de la información en poder de la Administración, se constituiría como una medida más para minimizar la interferencia en el derecho a la vida privada, garantizando la proporcionalidad de dicha intromisión en el derecho que consagra el art. 8 CEDH¹³⁵³.

No obstante, y como se comentó en el Capítulo III de este trabajo, es necesario tener en cuenta que la aplicación de estos principios no es igual en el caso de las diversas modalidades de intercambio existentes. En el intercambio previo requerimiento la confluencia de los principios de relevancia previsible y subsidiariedad permite actuaciones casi quirúrgicas, en las que hay una solicitud y suministro de datos en relación con sujetos concretos y obligaciones tributarias específicas. Ello permite una interferencia de entidad menor en el derecho al respeto a la vida privada de los sujetos afectados, restringida a aquellos datos necesarios para cumplir con las funciones encomendadas a esta herramienta. Esta circunstancia, como es evidente, permite conciliar la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar con el principio

¹³⁵³ TEDH, Caso *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013, para. 171.

de proporcionalidad, o en la terminología del CEDH, considerar dicha intromisión como una medida “necesaria en un Estado democrático”.

Sin embargo, y como se apuntó en el Capítulo anterior, la operatividad de algunos de estos principios es diferente a la hora de hacer uso de las diferentes modalidades de intercambio, y especialmente en caso del intercambio automático de información tributaria o financiera. En, primer lugar, en el caso del intercambio automático no puede apreciarse virtualidad alguna del principio de subsidiariedad, pues el suministro de información se realiza de manera periódica, y con independencia de las acciones llevadas a cabo en el ámbito interno por la Administración que recibe los datos.

Ello, como es evidente, supone una interferencia de mayor grado en el derecho al respeto a la intimidad personal y familiar, pues existe una revelación rutinaria de datos de carácter privado, con independencia de su necesidad para la correcta aplicación del sistema tributario del Estado que los recibe. De esta manera, si en el intercambio previo requerimiento la cooperación entre Administraciones se configura como una solución “excepcional”, que sólo tiene lugar cuando las Autoridades de un Estado no tienen otro recurso a su disposición, el intercambio automático se constituye como una herramienta de gestión rutinaria, que implica un flujo de datos constante.

Esta interferencia entronca, además, con la aplicación del principio de relevancia previsible al intercambio automático de información tributaria o financiera. Como se comentó en el Capítulo III de este trabajo, a la hora de utilizar esta modalidad, la operatividad del principio de relevancia previsible se diluye, pues el suministro de datos no guarda relación con obligaciones tributarias concretas. De este modo, los datos relativos a aquellos residentes en otras jurisdicciones son intercambiados sin que la Autoridad que los suministra tenga constancia sobre su necesidad o utilidad en el Estado de destino.

Por otro lado, es necesario reparar en el hecho de que este la implementación de este nuevo estándar supone la articulación de una importante herramienta de cooperación con un gran número de jurisdicciones. En algunos casos, esta herramienta será utilizada por Autoridades que cuenten con experiencias recíprocas previas de cooperación, y conozcan los mecanismos internos de su contraparte, la organización de su Administración, la utilización de la información que realizan, etc. Esta experiencia previa puede ser fundamental a la hora de garantizar el respeto a los derechos de los sujetos afectados, y especialmente el derecho al respeto a la vida privada.

No obstante, en otros casos la implementación de este mecanismo supondrá la articulación *ex novo* de la cooperación en materia tributaria entre dos Administraciones “desconocidas”. En estos casos, la falta de experiencia previa podría traducirse en un riesgo para tales derechos, al desconocer el comportamiento usual de las Autoridades de otra jurisdicción respecto al tratamiento de la información, las garantías a los obligados, etc.

No hay que olvidar, además, y a este respecto, que la amplia configuración del ámbito subjetivo los nuevos mecanismos de intercambio automático de información tributaria o financiera suponen la transmisión de datos relativos a un gran elenco de sujetos, mucho mayor que el potencialmente previsto para cualquier otra modalidad. Desde un punto de vista cuantitativo, por tanto, esta modalidad supone una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar de un número mucho mayor de individuos¹³⁵⁴.

En consecuencia, en el caso del intercambio automático existe una interferencia en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de un gran número de obligados que no conecta, de manera directa, con un concreto deber de colaborar o contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta interferencia se produce de manera rutinaria y sin que, en principio, haya una evaluación en relación a su necesidad o utilidad. Así, hay una revisión constante de la información relativa a tales obligados tributarios, y no únicamente cuando existe alguna sospecha que apunte a un incumplimiento¹³⁵⁵. La intromisión en dicho derecho tiene lugar independientemente de la conducta desarrollada por el sujeto afectado, incluso cuando haya cumplido éste de manera correcta y escrupulosa con todas sus obligaciones tributarias.

Este mecanismo de intercambio supondría, de esta manera, situar a todos los sujetos con intereses, activos o actividades en otras jurisdicciones distintas a las de su residencia bajo una “presunción de incumplimiento” que se traduciría en la citada intromisión. Ello puede generar importantes dudas desde el punto de vista de la proporcionalidad de la medida, especialmente en aquellos casos en los que el sujeto obligado ha llevado a cabo un riguroso cumplimiento de su deber de colaborar y contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Finalmente, el TEDH introduce una interesante variable a la hora de analizar la proporcionalidad de las intromisiones de las Autoridades públicas en el derecho al respeto a la vida privada y familiar. De acuerdo a la doctrina de este Tribunal, para que una intromisión de este tipo pueda ampararse en lo dispuesto por el art. 8.2 CEDH, el sujeto afectado debe contar con un remedio efectivo a la misma, esto es, la existencia de garantías procesales que limiten los poderes de la Administración en estos casos, previniendo cualquier posible abuso, así como con la posibilidad de que la validez jurídica de tal intromisión sea revisada por un órgano independiente. De este modo, una interferencia en este derecho, ha de tener una posibilidad ser controlada por dicho órgano independiente, para poder calificarla como una “medida necesaria en un Estado democrático”.

El Tribunal ha expresado sin ambages esta exigencia en casos en los que la Administración tributaria ha requerido el cumplimiento del deber de colaborar en el ámbito interno, solicitando datos de naturaleza privada a los obligados tributarios o

¹³⁵⁴ No obstante, es necesario apuntar que el Modelo IGA 1 de FATCA alivia un tanto esta intromisión mediante el establecimiento de determinados umbrales a la hora de intercambiar información, no siendo obligatorio el suministro de datos relativos a cuentas cuyo valor no alcance los 50.000 dólares, las cuales a tenor de lo dispuesto por esta normativa presentan un menor riesgo de evasión o fraude.

¹³⁵⁵ SOONE, A., “Exchange of Information and privacy...”, op. cit., p. 281.

directamente obteniendo dichos datos en entradas y registros de sus instalaciones. Así, en el caso *Niemietz v. Alemania*, citado anteriormente, el TEDH apreció una violación del art. 8 CEDH, al no haber existido garantías procesales suficientes –como un “observador independiente”, cita textualmente el Tribunal- durante la actuación de la Administración¹³⁵⁶.

Asimismo, en el caso *STES Colas y otros v. Francia*¹³⁵⁷, el Tribunal apreció una violación del art. 8 CEDH, en tanto en cuanto la Administración, a la hora de llevar a cabo la entrada y registro, había actuado sin restricción alguna. De acuerdo a los hechos probados del caso, la entrada y registro impugnada se había producido sin autorización previa –judicial o administrativa- que limitase el ámbito de la actuación. Además, no había existido control independiente alguno sobre el ejercicio de los poderes de los agentes de la Administración durante dicha actuación. A juicio del Tribunal, todo ello suponía una ausencia de garantías procesales que, en última instancia, se tradujo en la apreciación de una desproporción entre el fin legítimo perseguido y las medidas adoptadas para su consecución, y, en consecuencia, una violación del art. 8 CEDH.

Sensu contrario, el Tribunal ha considerado proporcionadas aquellas actuaciones de la Administración que contemplan ciertas garantías procesales para el obligado tributario, como refleja la Sentencia al caso *Bernh Larssen v. Noruega*¹³⁵⁸. En este caso, el TEDH afirmó que la previsión de ciertas salvaguardas, tales como el derecho del obligado a estar presente durante las actuaciones, el derecho a obtener copia del informe resultante de tales actuaciones o la obligación de la Administración de devolver al obligado todos los documentos no relevantes para el caso a la mayor brevedad posible. A juicio del Tribunal, estas garantías pueden aliviar la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar, cumpliendo los requisitos exigibles desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

La observancia de este principio en relación a las garantías procesales de los sujetos afectados ha sido analizada por el TEDH, asimismo, respecto de aquellas intromisiones en el derecho al respeto a la vida privada que tienen un componente transnacional, como es el caso del intercambio de información tributaria.

Un asunto interesante a este respecto es el caso, anteriormente citado, *G.S.B. v. Suiza*. En este caso, el Tribunal señaló que uno de los indicios para afirmar se había observado correctamente la proporcionalidad de la medida adoptada –el intercambio de información tributaria entre Suiza y Estados Unidos-, era la disponibilidad de ciertas garantías procesales para el sujeto afectado. En concreto, el TEDH hizo referencia a la posibilidad del obligado tributario de efectuar alegaciones frente a la decisión de enviar los datos referidos a las Autoridades estadounidenses. Asimismo, este obligado tenía la posibilidad de recurrir la decisión frente al Tribunal Federal Administrativo de Suiza,

¹³⁵⁶ TEDH, Caso *Niemietz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, para. 37.

¹³⁵⁷ TEDH, Caso *STES Colas y otros v. Francia*, de 16 de abril de 2002, paras. 45 y ss.

¹³⁵⁸ TEDH, Caso *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013, paras. 162 y ss.

logrando una revisión judicial de la medida pretendida por la Administración tributaria helvética.

De este modo, el Tribunal reconoce que el intercambio de información que se produce entre Suiza y Estados Unidos constituye una medida “necesaria en una sociedad democrática”, y en consecuencia, proporcionada, gracias a que se reconocen ciertas facultades de participación en el procedimiento al afectado. Así, la posibilidad de plantear alegaciones, o de recurrir la medida adoptada, ofrecen garantías procesales suficientes al obligado tributario como para considerar que la medida acredita correctamente el requisito de proporcionalidad.

Sin embargo, como se apuntó con anterioridad y será analizado en profundidad más adelante en este mismo Capítulo, ninguno de los instrumentos analizados en este trabajo, dedicados al intercambio internacional de información tributaria, reconoce de manera explícita derechos de participación en el intercambio a los obligados tributarios. De esta manera, la interferencia que plantean tales instrumentos en el derecho al respeto a la vida privada y familiar podría, a la postre, ser considerada como desproporcionada a la luz de la jurisprudencia del TEDH, en tanto en cuanto pueden no reconocer garantías procesales suficientes a los sujetos afectados.

2. El derecho a la protección de datos de carácter personal y el intercambio internacional de información tributaria.

El segundo derecho fundamental objeto de análisis, desde la perspectiva del intercambio internacional de información tributaria, es el derecho a la protección de datos de carácter personal. Este derecho fundamental es, del mismo modo que el derecho a la intimidad personal y familiar analizado en el apartado anterior, una manifestación de la protección de la dignidad humana y del libre desarrollo de la personalidad. No obstante, y a diferencia de aquel, el derecho a la protección de datos de carácter personal no supone únicamente la exclusión del conocimiento ajeno de ciertos aspectos privados de un sujeto, sino que implica un control de aquella información que le concierne¹³⁵⁹.

Además, este derecho a la protección de datos de carácter personal no abarca sólo aquellos datos que pertenecen a la esfera de privacidad más íntima del sujeto, sino que se proyecta sobre cualquier información concerniente a una persona, sea esta privada o de conocimiento público¹³⁶⁰. El derecho a la protección de datos de carácter personal no supone, de esta manera, una reacción frente a una vulneración de la intimidad, sino la

¹³⁵⁹ Así lo afirmó el Tribunal Constitucional español en la STC 292/2000, de 30 de noviembre de 2000. Vid., en este sentido, HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales*, op. cit., pp. 16 y 20.

¹³⁶⁰ STC 11/98, de 13 de enero. Vid., en este sentido, HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales*, op. cit., p. 17.

capacidad de exigir una tutela frente a la utilización no deseada de los datos relativos a un sujeto¹³⁶¹.

El derecho a la protección de datos de carácter personal se configura como una garantía frente a cualquier posible agresión a la dignidad o libertad de los individuos que tenga su origen en un uso ilegítimo de sus datos¹³⁶². Así, este derecho comporta la salvaguarda de la integridad moral de los ciudadanos a través de la protección de aquellos datos que tengan naturaleza personal. Tal derecho se erige como una garantía frente al tratamiento de la información de carácter personal, mediante el reconocimiento a sus titulares de toda una serie de facultades que les habilitan para imponer a terceros, ya sean estos poderes públicos o sujetos privados, obligaciones de hacer o de no hacer.

Este derecho a la protección de datos ofrece así diversas salvaguardas frente a la utilización ilegítima –o incluso no deseada por su titular- de la información de carácter personal relativa a un individuo. Por un lado, este derecho garantiza que el tratamiento de esta información se realizará con el consentimiento de su titular, o bien para la consecución de un bien legítimo que lo justifique. Por otro lado, el derecho a la protección de datos se encuentra gobernado por el principio de calidad de los datos, el cual implica que la utilización de dicha información será proporcionada. Esto significa que la misma adecuada al fin perseguido, y nunca excesiva, asegurando una injerencia mínima en la esfera de privacidad del sujeto. En este sentido, los datos deben ser exactos, esto es, deben responder fielmente a la realidad de un sujeto en un momento determinado, pues un dato incorrecto es incapaz de cumplir con la finalidad fijada, y su utilización puede causar un grave trastorno a su titular¹³⁶³.

Además de ello, este derecho otorga a sus titulares un haz de facultades dirigidas a asegurar el control de tales datos¹³⁶⁴; los conocidos como derechos ARCO (Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición), encaminados a permitir que los titulares de los datos tengan conocimiento de su utilización por terceros, y en su caso, puedan defenderse frente a dicha utilización. Finalmente, este derecho garantiza que la posesión de los datos de carácter personal por parte de un tercero será limitada en el tiempo, debiendo destruirse cuando ya no sean necesarios para el cumplimiento de la finalidad señalada.

El derecho a la protección de datos de carácter personal puede ser calificado como un derecho “joven”, pues su reconocimiento expreso y autónomo a nivel internacional no se produce hasta el final del siglo XX. Así, el primer texto normativo de carácter internacional que desarrolló este derecho fue el Convenio 108 del Consejo de Europa, para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de

¹³⁶¹ HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales*, op. cit., p. 11.

¹³⁶² Vid. OLIVARES OLIVARES, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, p. 52.

¹³⁶³ HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales*, op. cit., pp. 25-26.

¹³⁶⁴ LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., “Informática y protección de datos personales. Estudios sobre la Ley 5/92, de regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal”, en *Cuadernos y Debates*, nº 43, CEC, Madrid, 1993, p. 33 y ss.

carácter personal, aprobado en 1981¹³⁶⁵. Así, este Convenio 108 establece en su art. 1, dedicado al objeto y fin del mismo:

“El fin del presente Convenio es garantizar, en el territorio de cada Parte, a cualquier persona física sean cuales fueren su nacionalidad o su residencia, el respeto de sus derechos y libertades fundamentales, concretamente su derecho a la vida privada, con respecto al tratamiento automatizado de los datos de carácter personal correspondientes a dicha persona ("protección de datos").”

Asimismo, en 1980 la OCDE publicó el documento *OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*, elaborado al mismo tiempo que el Citado Convenio 108 y dedicado al reconocimiento de ciertas salvaguardas relativas al tratamiento de datos personales. Esta Guía fue posteriormente revisada en 2013¹³⁶⁶, para adaptarla a un nuevo escenario donde la tecnología supone diferentes retos a la hora de garantizar el derecho a la protección de datos y un tratamiento legítimo de los mismos. No obstante, y a diferencia del Convenio 108, la Guía de la OCDE es un instrumento de *soft law*, que carece de fuerza vinculante, actuando así como una mera recomendación.

Pese a que el Convenio 108 fue elaborado en el seno del Consejo de Europa, lo cierto es que el art. 8 CEDH no realiza reconocimiento expreso alguno a este derecho. Como se vio con anterioridad, la redacción de este precepto hace referencia al respeto a la vida privada y familiar, sin mencionar el derecho a la protección de datos de carácter personal. Sin embargo, el TEDH, a través del desarrollo de su doctrina jurisprudencial, ha reconocido la validez de este derecho, conectándolo directamente con la previsión del art. 8 CEDH¹³⁶⁷. Este artículo se convierte, de esta manera, en el anclaje normativo del derecho a la protección de datos de carácter personal en el Convenio, habilitando a la protección del mismo por el TEDH.

Esta falta de reconocimiento expreso puede apreciarse asimismo en otros textos normativos tendentes al reconocimiento de derechos y libertades fundamentales. Es el caso, por ejemplo del art. 18 de la Constitución Española, redactado como sigue:

- “1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.*
- 2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.*
- 3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.*

¹³⁶⁵ Convenio 108 del Consejo de Europa, de 28-1-1981, para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, hecho en Estrasburgo el 28 de enero de 1981.

¹³⁶⁶ OECD, *Recommendation of the Council concerning Guidelines governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data* (2013) [C(80)58/FINAL, as amended on 11 July 2013 by C(2013)79].

¹³⁶⁷ El TEDH ha declarado de manera rotunda que el Derecho a la protección de datos de carácter personal se recoge en el art. 8 CEDH, entre otros, en los casos TEDH, Caso *Lüdi v. Suiza*, de 15 de junio de 1992; TEDH, Caso *Halford v. Reino Unido*, de 25 de junio de 1997; TEDH, Caso *Rotaru v. Rumanía*, de 4 de mayo de 2000; TEDH, Caso *Copland v. Reino Unido*, de 3 de abril de 2001; o más recientemente TEDH, Caso *Gillan and Quinton v. Reino Unido*, de 12 de enero de 2010.

4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.”

En este caso, y al igual que respecto del art. 8 CEDH, el Tribunal Constitucional español ha sido el encargado de dotar de virtualidad al derecho a la protección de datos de carácter personal dentro del art. 18 CE. Así, las SSTC 254/93¹³⁶⁸, 290/2000¹³⁶⁹ y 292/2000¹³⁷⁰ han reconocido que de lo dispuesto por el art. 18 CE puede inferirse en nuestra Carta Magna la existencia de un derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal.

Seguramente, la normativa más exhaustiva a la hora de establecer un marco de protección de los datos personales en un ámbito internacional sea el Derecho de la Unión Europea. No en balde, el catálogo de derechos y libertades fundamentales en vigor dentro de este ordenamiento, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, reconoce en su art. 8, de manera expresa y autónoma, independiente del derecho a la intimidad personal y familiar, la existencia del derecho a la protección de datos de carácter personal. Este art. 8 CDFUE queda redactado como sigue:

- “1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que la conciernan.*
- 2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que la conciernan y a su rectificación.*
- 3. El respeto de estas normas quedará sujeto al control de una autoridad independiente”.*

El reconocimiento de este derecho en la CDFUE no es, por otro lado, la única referencia que puede encontrarse a la protección de los datos de carácter personal en el derecho originario de la UE. Al contrario, el art. 39 del Tratado de la Unión Europea, tras su modificación por el Tratado de Lisboa, hace referencia a dicha protección en los siguientes términos:

“De conformidad con el artículo 16 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y no obstante lo dispuesto en su apartado 2, el Consejo adoptará una decisión que fije las normas sobre protección de las personas físicas respecto del tratamiento de datos de carácter personal por los Estados miembros en el ejercicio de las actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del presente capítulo, y sobre la libre circulación de dichos datos. El respeto de dichas normas estará sometido al control de autoridades independientes”.

¹³⁶⁸ STC 254/93, de 20 de julio.

¹³⁶⁹ STC 290/2000, de 30 de noviembre.

¹³⁷⁰ STC 292/2000, de 30 de noviembre.

El art. 39 TUE remite así al art. 16 TFUE, que comprende una referencia adicional al tratamiento de datos de carácter personal por parte de las instituciones europeas y las autoridades de los EEMM, y que se encuentra redactado como sigue:

“1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan.

2. El Parlamento Europeo y el Consejo establecerán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las normas sobre protección de las personas físicas respecto del tratamiento de datos de carácter personal por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, así como por los Estados miembros en el ejercicio de las actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, y sobre la libre circulación de estos datos. El respeto de dichas normas estará sometido al control de autoridades independientes. Las normas que se adopten en virtud del presente artículo se entenderán sin perjuicio de las normas específicas previstas en el artículo 39 del Tratado de la Unión Europea”.

De este modo, y como puede apreciarse, el derecho originario de la Unión Europea reconoce la protección de los datos de carácter personal, como un derecho subjetivo de los titulares de tales datos, y frente al posible tratamiento de los mismos tanto por parte de sujetos privados como por las Autoridades públicas, tanto de los Estados Miembros como de la propia UE.

Este amplio reconocimiento en el derecho originario ha tenido, asimismo, su reflejo en el derecho derivado de la Unión. En este sentido, una norma clave a la hora de determinar el régimen jurídico del derecho a la protección de datos de carácter personal en la UE ha sido, hasta su reciente derogación, la Directiva 95/46/CE relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos¹³⁷¹ (DPD).

Esta norma, aprobada antes incluso del reconocimiento del derecho a la protección de datos en la CDFUE, contenía toda una serie de facultades que se proyectaban únicamente sobre aquellos tratamientos de datos que tienen un fin comercial, económico o institucional, y sólo cuando dichos datos correspondan a personas físicas. Esta Directiva, no obstante, se convirtió en el “cajón de sastre” de la Protección de Datos en la UE, pues acabó regulando prácticamente todo tratamiento de datos en la Unión (incluido el tratamiento de datos de naturaleza tributaria)¹³⁷². Así, durante más de 20 años, la Directiva 95/46 ha regulado las garantías de los sujetos afectados por el tratamiento de datos personales en el seno de la UE, hasta la entrada en vigor del

¹³⁷¹ Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

¹³⁷² BÄCKER, M. y HORNUNGB, G., “Data processing by police and criminal justice authorities in Europe. The influence of the Commission’s draft on the national police laws and laws of criminal procedure”, en *Computer Law & Security Review*, nº 28, 2012, p. 627.

Reglamento (UE) 2016/679, o Reglamento general de protección de datos (RGPD)¹³⁷³, el cual ha venido a convertirse en la norma principal en relación a la protección de datos en la Unión.

Además de ello, la UE cuenta con organismos propios dedicados al estudio y salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal. El primero de ellos es el Supervisor Europeo de Protección de Datos (SEPD), encargado de velar por que se produzca un correcto tratamiento de datos de carácter personal por parte de las instituciones de la UE, garantizando la aplicación de la normativa en la materia –en particular, del RGPD-. Este Supervisor puede incluso recibir denuncias por parte de los ciudadanos de la UE, relativas a un tratamiento incorrecto de sus datos personales, e iniciar una investigación para dilucidar si el tratamiento denunciado es acorde, o no, a la normativa aplicable.

El segundo de estos organismos es el *European Data Protection Board* (EDPB)¹³⁷⁴, organismo conformado por el SEPD, así como los representantes de las Autoridades y agencias nacionales de protección de datos de cada uno de los Estados Miembros de la UE y que tiene como misión asegurar la correcta aplicación de la normativa en materia de protección de datos en el seno de la UE. Para ello, este organismo lleva a cabo la elaboración de informes con guías y directrices para la implementación y aplicación de las reglas sobre protección de datos de carácter personal, asesora a la comisión en este ámbito y promueve la cooperación entre las Autoridades nacionales de los EEMM en la materia.

Consecuentemente, el análisis de la posible injerencia que el intercambio internacional de información tributaria pueda tener sobre el derecho a la protección de datos de carácter personal, tomará como referencia los principios plasmados en los arts. 8 CEDH, 8 CDFUE y en el RGPD y el Convenio 108 anteriormente mencionados. Ello es así debido a que estas normas tienen una naturaleza internacional que permitiría la fijación de un marco común de protección frente a una herramienta de carácter transfronterizo como es dicho intercambio de información.

En relación al objeto del intercambio, esto es, la información con relevancia tributaria, el Convenio 108 dispone, en su art. 2 a), que “dato personal” *"significa cualquier información relativa a una persona física identificada o identificable ("persona concernida")"*. El RGPD, por su parte, define en su art. 4.1 el término “dato personal” como *“toda información sobre una persona física identificada o identificable («el interesado»); se considerará persona física identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un identificador, como por ejemplo un nombre, un número de identificación, datos de localización, un*

¹³⁷³ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

¹³⁷⁴ El EDPB sustituyó en mayo de 2018 al Grupo de Trabajo del Artículo 29 (WP29 por sus siglas en inglés), el cual venía realizando las tareas de asesoramiento y análisis ahora encomendadas al EDPB.

identificador en línea o uno o varios elementos propios de la identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social de dicha persona”.

A la luz de ambos preceptos, es posible afirmar sin lugar a dudas que el intercambio internacional de información tributaria tiene por objeto datos de carácter personal, garantizados por el derecho a la protección de datos que consagran el Convenio 108 y el RGPD. Así, este intercambio implica la utilización de información relativa a personas identificadas o identificables. De hecho, uno de los principios básicos de este intercambio, como es la relevancia previsible de la información, exige en todo momento que la información objeto de intercambio se refieran a un obligado u obligados tributarios concretos, identificados o identificables gracias a determinados datos específicos.

La capacidad de identificar a los sujetos a los que se refiere la información intercambiada resulta, por otra parte, requisito *sine qua non* de la eficacia de esta herramienta, pues únicamente a través de la identificación de los obligados tributarios es posible desarrollar de manera satisfactoria las tareas de gestión tributaria en un ámbito transnacional, y garantizar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En segundo lugar, y respecto a las acciones que comporta el intercambio internacional de información tributaria, el art. 2 c) del Convenio 108 define “tratamiento” de datos personales como *“las operaciones que a continuación se indican efectuadas en su totalidad o en parte con ayuda de procedimientos automatizados: Registro de datos, aplicación a esos datos de operaciones lógicas aritméticas, su modificación, borrado, extracción o difusión”*. El RGPD, algo más exhaustivo en esta definición, postula que este “tratamiento” ha de ser entendido como *“cualquier operación o conjunto de operaciones realizadas sobre datos personales o conjuntos de datos personales, ya sea por procedimientos automatizados o no, como la recogida, registro, organización, estructuración, conservación, adaptación o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma de habilitación de acceso, cotejo o interconexión, limitación, supresión o destrucción”*.

Atendiendo a lo dispuesto por el art. 2 del Convenio 108 y art. 4 RGPD, a mi juicio es posible considerar, sin reservas, que el intercambio de información entre Administraciones tributarias debe ser calificado como un “tratamiento de datos de carácter personal”, que incide en el derecho a la protección de datos reconocido por el art. 8 CDFUE y 8.1 CEDH¹³⁷⁵. En consecuencia, todas aquellas acciones realizadas por

¹³⁷⁵ En este sentido, el GT29 en sus documentos *FATCA and Model II Agreements*, de 1 de octubre de 2012, Ref. Ares(2012)1148996, p. 4 u *OECD Common Reporting Standard*, de 18 de septiembre de 2014, Ref. Ares(2014)3066381, p. 2; MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 3; y OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria y tratamientos de alto riesgo en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018, pp. 60-68., consideran que el intercambio de información entre Administraciones tributarias incide de manera directa con el derecho a la protección de datos de carácter

las Autoridades fiscales de un Estado a la hora de utilizar esta herramienta de intercambio deben observar y respetar las garantías y salvaguardas que este derecho a la protección de datos de carácter personal dispone, garantizando así un efectivo disfrute del mismo por parte de sus titulares.

De hecho, el intercambio internacional de información tributaria requiere, por parte de estas Administraciones, de un mayor celo a la hora de asegurar la aplicación de las garantías que consagra el derecho a la protección de datos. Ello es así debido a que este intercambio supone una transmisión de información transfronteriza, en la que los datos personales de un sujeto son sometidos a tratamiento en una jurisdicción diferente. Esto supone la protección de los mismos de acuerdo a un ordenamiento jurídico diferente, y genera, como es obvio, mayores dificultades de control por parte de sus titulares.

En este sentido, el aumento de la cooperación fiscal internacional, y la aparición de nuevas formas de colaboración, como el intercambio automático de información tributaria o financiera, suponen un mayor riesgo respecto del efectivo disfrute del derecho a la protección de datos de carácter personal¹³⁷⁶, y exigen una especial atención por parte de los encargados de su aseguramiento —en este caso, las Administraciones tributarias—.

Además de ello, es necesario tener en cuenta el carácter global del nuevo estándar propuesto por la OCDE en materia de intercambio automático de información tributaria. Este nuevo estándar, como se apuntó con anterioridad, tiene una vocación universal, que pretende la inclusión e implementación de todas las jurisdicciones, sean estas o no parte de la OCDE. De hecho, gran parte del éxito de esta herramienta a la hora de implementar un sistema efectivo de gestión tributaria transnacional tiene como requisito ineludible la implicación de un número muy elevado de jurisdicciones, de modo que existan pocos espacios de opacidad en los que los obligados tributarios puedan distraer sus bienes y activos de la acción del fisco.

Este carácter universal, no obstante, implica un tratamiento de datos de carácter personal en multitud de jurisdicciones al mismo tiempo, por parte de Administraciones muy diversas entre sí y pertenecientes a tradiciones jurídicas diferentes, por lo que el catálogo de normas relativas a la protección de datos de carácter personal será, asimismo, muy diverso. Ello puede traducirse, en la práctica en una merma de las garantías que ofrece este derecho. En este contexto, el GT29 describió, al hilo de la elaboración de unas Directrices para asegurar los requisitos del derecho a la protección de datos en la cooperación fiscal internacional, tres escenarios diferentes.

En primer lugar, el intercambio de información entre Administraciones tributarias puede involucrar a las Autoridades de dos o más Estados Miembros de la UE. En este caso, de

personal, siendo necesario analizar las tensiones que se generan en dicho derecho a la hora de utilizar esta herramienta de cooperación.

¹³⁷⁶ Así lo afirma también el GT29 en su documento *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes*, WP230, de 4 de febrero de 2015, p. 3.

acuerdo al GT29 existe un bajo riesgo de vulneración de este derecho, pues existe una normativa común en materia de protección de datos consagrada por el RGPD. El GT29 reconoció, en este supuesto, la posibilidad de restringir ciertas facultades a los titulares con el objetivo de asegurar una cooperación efectiva y sin trabas excesivas.

En segundo lugar, el intercambio puede realizarse entre un Estado Miembro y un tercer Estado, no miembro de la UE, pero respecto del cuál la Comisión ha emitido un dictamen favorable respecto de las garantías que ofrece sobre el tratamiento de datos de carácter personal. En este caso el RGPD permite la transmisión de información, siempre y cuando el Estado receptor siga ofreciendo garantías adecuadas. De acuerdo al GT29, no obstante, las Autoridades en materia de protección de datos del Estado Miembro de la UE, emisor de tales datos, deben supervisar el intercambio y posterior uso y tratamiento de tales datos, con el fin de prevenir cualquier infracción o vulneración del citado derecho.

Finalmente, el intercambio internacional de información tributaria puede implicar la transmisión de datos a un tercer Estado, no miembro de la UE, y respecto del cuál la Comisión Europea no haya emitido dictamen favorable alguno. A este respecto, el GT29 afirma que es necesario alcanzar un acuerdo *ad hoc* que disponga las garantías necesarias en el uso y tratamiento de datos personales en la jurisdicción receptora. Ello resulta absolutamente imprescindible en el caso del intercambio automático, pues el GT29 señala que la excepción contenida en el art. 49.1 RGPD -antiguo art. 26.1 d) DPD- , que permitiría la transmisión de datos con destino a Estados que no garanticen un nivel adecuado de protección siempre y cuando sea necesario por razones de interés público, no resulta de aplicación, al tratarse de transmisiones de datos no puntuales. Consecuentemente, en estos casos es necesario que el Estado Miembro en cuestión alcance un acuerdo vinculante con su contraparte que obligue a esta a disponer de garantías suficientes en materia de protección de datos de carácter personal.

Sin embargo, las referencias al derecho a la protección de datos en los instrumentos normativos dedicados al intercambio de información tributaria son escasas, y ofrecen una protección a todas luces insuficiente.

El art. 26 MCOCDE no contiene en su articulado previsión alguna relativa a este derecho. Únicamente los Comentarios al mismo en su párrafo 10 hacen una referencia a la protección de datos de carácter personal, apuntando que los Estados firmantes del Convenio pueden incluir en el mismo alguna previsión relativa a la garantía de este derecho¹³⁷⁷. Por su parte, el MTIEA, no prevé ninguna norma al respecto, y únicamente señala en el párrafo 6 de sus Comentarios y de manera genérica la necesidad de garantizar los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información¹³⁷⁸.

¹³⁷⁷ MCOCDE (2017), art. 26, para. 10.

¹³⁷⁸ MTIEA (2002), art. 1, para. 6.

La Convención Multilateral de la OCDE, por el contrario, sí realiza una mención expresa a la protección de datos de carácter personal en el intercambio. Así, el art. 22 de esta Convención, dedicado al reconocimiento de las normas sobre confidencialidad establece que *“cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con esta Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna”*.

En este sentido, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (o MCAA), que se constituye legalmente sobre la base de la Convención Multilateral e implementa las previsiones del ECR de la OCDE, también incluye una sucinta referencia al derecho a la protección de datos de carácter personal. La Sección 5 MCAA dispone así que la información intercambiada debe estar sometida a las reglas de confidencialidad presentes en la Convención Multilateral, incluidas aquellas previsiones respecto de los límites en el uso de los datos intercambiados en tanto en cuanto sea necesario para garantizar la protección de los datos de carácter personal.

Sin embargo, otro de los principales instrumentos dedicados al establecimiento de un sistema de intercambio automático de información financiera como es la normativa estadounidense FATCA, no contempla referencia alguna a este derecho. Así, si bien el Modelo IGA 1A menciona la necesaria observancia de la confidencialidad de la información intercambiada, así como de cualesquiera otras garantías aplicables a tales datos, no hay una mención explícita a la protección de datos de carácter personal en el texto del mismo.

En el caso de la UE, con un ordenamiento caracterizado por contar con normas avanzadas en materia de protección de datos, el principal instrumento dedicado al intercambio de información, la DCA, sí reconoce de manera explícita la operatividad de este derecho en su art. 25 –el cual resulta de aplicación para todas las versiones de la DCA señaladas en este trabajo–; redactado, en su versión original de 2011, del siguiente modo: *“Todo intercambio de información efectuado con arreglo a la presente Directiva está sujeto a las disposiciones de aplicación de la Directiva 95/46/CE. No obstante, los Estados miembros limitarán el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10, el artículo 11, apartado 1, y los artículos 12 y 21 de la Directiva 95/46/CE, en la medida necesaria para salvaguardar los intereses a que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva”*.

De esta manera, si bien la DCA establece que el intercambio debe observar las garantías que postula el derecho a la protección de datos de carácter personal, lo cierto es que esta Directiva también reconoce la posibilidad de limitar tales garantías, dejando sin efecto ciertas facultades de los titulares de los datos intercambiados. No obstante, es cierto que este art. 25 DCA ha sido sucesivamente reformado al hilo de las diversas modificaciones de la DCA señaladas anteriormente en este trabajo, ampliando su

redacción para alinear las garantías ofrecidas a los afectados por el intercambio con la normativa en materia de protección de datos personales de la UE. Como se verá más adelante en este apartado, estas modificaciones buscan aumentar la salvaguarda de este derecho frente a la utilización de esta herramienta de intercambio por parte de las Autoridades tributarias.

Como ha quedado de manifiesto a lo largo de estas páginas, el intercambio de información entre Administraciones tributarias constituye un tratamiento de datos personales que debe quedar amparado por la normativa que reconoce el derecho fundamental a la protección de datos. No obstante, el reconocimiento de este derecho en los instrumentos analizados es muy escaso.

Las siguientes páginas estarán dedicadas, en consecuencia, al análisis de la injerencia que el intercambio de información, tal y como está configurado en tales instrumentos, puede suponer en este derecho. Este análisis se realizara desde una cuádruple perspectiva: (1) desde el análisis de la legitimidad del tratamiento de los datos, en relación a la finalidad perseguida por este intercambio; (2) desde el prisma de la necesidad y la proporcionalidad del mismo; (3) desde la perspectiva de los derechos de los titulares de los datos, en particular de los derechos ARCO y su virtualidad en este intercambio; y (4) desde el estudio de las medidas de seguridad de la información intercambiada y la retención de los datos obtenidos.

2.1. La legitimación del intercambio internacional de información tributaria desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal. Delimitación de la finalidad y fines adicionales.

Como se apuntó con anterioridad, uno de los postulados básicos que gobiernan la aplicación del derecho a la protección de datos de carácter personal es el principio de calidad de los datos. Este principio, plasmado en el art. 8.2 CDFUE indica que los “(...) *datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley*”.

De esta manera, este principio requiere, en primer lugar, y como requisito de cualquier tratamiento de datos de carácter personal, recabar el consentimiento del sujeto titular de los datos, definido por el art. 4.11 RGPD como “*toda manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la que el interesado acepta, ya sea mediante una declaración o una clara acción afirmativa, el tratamiento de datos personales que le conciernen*”.

Como resulta evidente, la exigencia del consentimiento en todos y cada uno de los supuestos de tratamiento de datos haría irrealizables, a la larga, muchas de las funciones propias de las autoridades estatales. Así, en numerosas ocasiones los sujetos se opondrían al tratamiento de sus datos, por ejemplo, para la persecución de delitos o, en

lo que aquí interesa, para la determinación de sus obligaciones tributarias, lo que haría imposible el correcto desempeño de las tareas encomendadas a tales autoridades. Es por ello que la normativa relativa a la protección de datos de carácter personal permite el tratamiento de estos datos aun sin el consentimiento de su titular, cuando dicho tratamiento persiga un fin legítimo.

El art. 6.1 e) RGPD establece que un tratamiento es “legítimo”, entre otros fines, cuando *“es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento”*. De esta manera, el tratamiento de datos personales por parte de la Administración puede tener lugar, en determinadas ocasiones, aun sin el consentimiento del titular de los mismos¹³⁷⁹.

En consecuencia, y al igual que ocurría respecto al derecho a la intimidad personal y familiar analizado anteriormente, la injerencia en el derecho a la protección de datos de carácter personal debe justificarse mediante la determinación de una fuente de legitimidad adecuada y suficiente, que avale el tratamiento tales datos en ausencia de consentimiento por parte de su titular.

De hecho, en algunas ocasiones el GT29 ha llegado a afirmar que recabar el consentimiento del interesado puede no ser condición suficiente para un determinado tratamiento de datos. En concreto, este Grupo de Trabajo ha señalado que el tratamiento de datos personales derivado de la aplicación de la normativa FATCA no puede basarse en el consentimiento de los afectados¹³⁸⁰. Ello es debido al gran desequilibrio existente entre las posiciones del sujeto que requiere los datos en última instancia –la Administración tributaria norteamericana- y el individuo titular de los datos.

Además, en el caso de FATCA este consentimiento puede venir condicionado por la alternativa a la cesión de datos que esta norma prevé, esto es, la retención del 30% sobre las rentas de fuente estadounidense. Esta “amenaza” de retención prevista por FATCA, por tanto, podría actuar como un elemento coactivo que impediría asegurar de manera inequívoca que dicho consentimiento ha sido prestado de forma libre. Finalmente, el GT29 apunta que, dado el funcionamiento de FATCA, y la transmisión transfronteriza de datos que se produce a la hora de aplicar esta normativa, muy probablemente el sujeto que hubiese prestado su consentimiento tendría, posteriormente, grandes dificultades para revocarlo.

Estas reservas por parte del GT29 respecto al consentimiento del tratamiento de los datos derivado de la normativa FATCA pueden ser asimismo aplicadas, a mi juicio, a los mecanismos de intercambio automático previstos por el ECR de la OCDE o la DCA II. Así, con excepción de la retención de un 30% alternativa al suministro de

¹³⁷⁹ Vid., en este sentido OLIVARES OLIVARES, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal...*, op. cit., pp. 63 y 81.

¹³⁸⁰ GT29, Carta en respuesta a la consulta de Mr. Heink Zourek, Director General de TAXUD, Just.c.3(2012)866296, Ref. Ares(2012)746461, 21/06/2012, p. 7, para. 10.4.

información, el resto de circunstancias señaladas pueden predicarse respecto de estos dos mecanismos. De hecho, en el caso del ECR o la DCAII, el carácter multilateral que pretende el nuevo estándar podría hacer más difícil incluso para un individuo revocar el consentimiento prestado, dado el número de sujetos implicados en el tratamiento y el flujo rutinario de datos que este mecanismo dispone.

De este modo, el tratamiento de datos personales derivado del intercambio internacional de información tributaria no puede basarse en el consentimiento de los titulares de los datos, por lo que es necesario encontrar una legitimación válida que avale dicho tratamiento. En este sentido, y al igual que respecto a la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar, la injerencia en el derecho a la protección de datos de carácter personal que supone el intercambio de información entre Administraciones tributarias viene justificada por la necesidad de garantizar el bienestar económico del Estado.

Esta garantía requiere asegurar que la Administración tributaria es capaz de hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica que atañe a todos los individuos. Para ello, dicha Administración necesita contar con todos aquellos datos que resultan relevantes para determinar de manera correcta las obligaciones que corresponden a cada uno de dichos individuos, o comprobar que los mismos han cumplido satisfactoriamente con dichas obligaciones.

En un contexto globalizado, en el que la información para la correcta determinación y comprobación de estas obligaciones puede encontrarse en otras jurisdicciones, las herramientas de cooperación fiscal internacional encaminadas a permitir que la Administración tenga acceso a tales datos –como es el intercambio– se hacen imprescindibles. De este modo, el aseguramiento del bienestar económico del Estado se constituye como la legitimación del tratamiento de los datos de carácter personal que supone el intercambio de información tributaria, sin necesidad de contar con el consentimiento de los titulares de dichos datos¹³⁸¹.

El tratamiento de datos legítimo recogido en el art. 6.1 e) basado en “*el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento*” requiere, no obstante, el reconocimiento en una base jurídica válida. Como el propio art. 6 RGPD dispone en su apartado tercero:

“La base del tratamiento indicado en el apartado 1, letras c) y e), deberá ser establecida por:

a) el Derecho de la Unión, o

b) el Derecho de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento.

La finalidad del tratamiento deberá quedar determinada en dicha base jurídica o, en lo relativo al tratamiento a que se refiere el apartado 1, letra e), será necesaria para el

¹³⁸¹ Así lo entienden MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 1; y OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., pp 105 y ss.

cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento. Dicha base jurídica podrá contener disposiciones específicas para adaptar la aplicación de normas del presente Reglamento, entre otras: las condiciones generales que rigen la licitud del tratamiento por parte del responsable; los tipos de datos objeto de tratamiento; los interesados afectados; las entidades a las que se pueden comunicar datos personales y los fines de tal comunicación; la limitación de la finalidad; los plazos de conservación de los datos, así como las operaciones y los procedimientos del tratamiento, incluidas las medidas para garantizar un tratamiento lícito y equitativo, como las relativas a otras situaciones específicas de tratamiento a tenor del capítulo IX. El Derecho de la Unión o de los Estados miembros cumplirá un objetivo de interés público y será proporcional al fin legítimo perseguido”.

De esta manera, el art. 6.3 RGPD establece una reserva de ley a la hora de permitir el tratamiento de datos personales -sin consentimiento del titular- legitimado en la realización de una misión de interés público. En lo que aquí interesa, y en relación al intercambio internacional de información tributaria, el requisito establecido por el art. 6.3 RGPD se traduce en la necesidad de encontrar una norma que habilite válidamente a la recopilación y posterior cesión de datos de carácter personal que supone este intercambio¹³⁸².

Así, y como ha afirmado el GT29, el intercambio de datos de carácter personal ha de estar gobernado por una base jurídica clara. Dicha base puede ser un acto legislativo o bien un acuerdo internacional, siempre y cuando los procedimientos nacionales de producción normativa sean respetados. En este sentido, la participación de los parlamentos nacionales y las Autoridades domésticas en materia de protección de datos es fundamental, con el objeto de garantizar que la base jurídica aprobada es democrática, transparente y previsible¹³⁸³.

El propio GT29 determinó que la aplicación de la normativa FATCA, que prevé un suministro de datos directo desde las instituciones financieras al IRS norteamericano no resulta jurídicamente válida, al no contar con una base jurídica en el Estado de dichas instituciones que habilite a la cesión de datos personales. Es por ello que, como se comentó anteriormente, la Administración estadounidense elaboró los diferentes Modelos de IGA que permiten la transmisión de tales datos, con base legal en el Acuerdo intergubernamental suscrito entre EEUU y el Estado donde radique la institución financiera¹³⁸⁴. Sin embargo, el GT29 afirmó que las Autoridades de los Estados firmantes de un IGA debían asegurarse que, a la hora de aplicar dicha norma, se

¹³⁸² OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., pp. 106-108.

¹³⁸³ GT29, *OECD Common Reporting Standard ...*, op. cit., Anexo, p. 1. También GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento de los requisitos de protección de datos en el contexto del intercambio automático de datos personales con fines fiscales*, WP 234, 175/16/EN, Bruselas, 16 de diciembre de 2015, p. 6.

¹³⁸⁴ GT29, Carta en respuesta a la consulta de Mr. Heink Zourek, op. cit., pp. 6-7, paras. 10.1-10.5.

respetarían en todo momento las garantías presentes en la normativa comunitaria sobre protección de datos¹³⁸⁵.

En cualquier caso, esta base jurídica debe resultar accesible y previsible para los ciudadanos¹³⁸⁶, de manera que los mismos puedan comprender sin problemas cómo van a ser tratados sus datos, y con qué objeto. La misma debe incorporar, además, reglas de contenido material, que dispongan y apliquen las garantías en materia de protección de datos que derivan de los arts. 8 CDFUE y 8 CEDH. No basta, a este respecto, con que la base jurídica que habilita a la transmisión de datos personales realice una simple cita o mención a las disposiciones o salvaguardas presentes en otros instrumentos, sino que debe dotar de contenido al derecho a la protección de datos de carácter personal¹³⁸⁷.

Los instrumentos normativos analizados en los capítulos anteriores, dedicados al reconocimiento e implementación del intercambio de información tributaria en el ámbito internacional, son la base jurídica que habilita al tratamiento que constituye la cesión y utilización transfronteriza de datos con relevancia tributaria entre diferentes Administraciones. Sin embargo, como se vio con anterioridad el reconocimiento al derecho a la protección de datos de carácter personal, y las facultades de los titulares derivadas del mismo, es muy escaso en estos instrumentos. Además, las escasas referencias a este derecho en tales instrumentos no son más que simples menciones que no desarrollan garantías específicas, ni aplican aquellas salvaguardas derivadas del derecho a la protección de datos a la cesión o tratamiento al que habilitan.

Además de ello, y como se comentó con anterioridad, en el panorama internacional y en relación al intercambio de información entre Administraciones tributarias existe una pluralidad normativa poco manejable. Así, no es infrecuente la existencia de varios instrumentos, en vigor al mismo tiempo, que contienen disposiciones relativas a esta cesión de datos entre Autoridades fiscales de diferentes Estados. Por ejemplo, entre Estados Miembros de la UE es posible que hasta tres normas diferentes, todas ellas en vigor y con fuerza vinculante- puedan habilitar la realización de un intercambio: la normativa comunitaria al respecto –la DCA, en cualquiera de sus versiones-, el Convenio Multilateral CdE/OCDE, o un CDI firmado entre ambos Estados.

Si bien es cierto que existe un alto grado de homogeneidad entre las diferentes normas dedicadas al intercambio de información tributaria en el ámbito internacional, también lo es que, como quedó de manifiesto en el Capítulo II de este trabajo, existen diferencias puntuales que pueden afectar al contenido del derecho a la protección de datos de los sujetos afectados. Por tanto, la correcta identificación de la norma que avala el intercambio resulta absolutamente necesaria ante cualquier cesión de datos entre Administraciones. De este modo los sujetos afectados pueden conocer exactamente

¹³⁸⁵ GT29, Carta en respuesta a la consulta de Mr. Heink Zourek..., op. cit., p. 7, para. 10.3.

¹³⁸⁶ GT29, *OECD Common Reporting Standard* ..., op. cit., Anexo, p. 1. También GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 6.

¹³⁸⁷ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 6.

aquellas disposiciones relativas al tratamiento de sus datos personales. Ello les permite comprender y formarse una expectativa lógica sobre el modo en que los mismos van a ser procesados y con qué fines, y en consecuencia adecuar su comportamiento a estas circunstancias.

Como ha sido apuntado anteriormente, el tratamiento legítimo de datos de carácter personal guarda una estrecha relación con el principio de calidad de los datos, recogido en el art. 8.2 CDFUE, así como en el art. 5.1 b) RGPD. Este principio de calidad de los datos exige, además de la fijación de un objetivo legítimo del tratamiento de datos personales, la existencia de una relación directa entre la finalidad que justifica el tratamiento –y que será expresión de dicho objetivo legítimo– y los concretos datos recopilados. Ello se manifiesta en el principio de determinación de la finalidad, cuya correcta definición es fundamental a la hora de apreciar la legitimidad de un determinado tratamiento de datos de carácter personal.

La delimitación de la finalidad del tratamiento es un requisito ineludible a la hora de discernir si dicho tratamiento es adecuado para lograr el objetivo que legitima la interferencia en el derecho a la protección de datos de carácter personal y, en definitiva, para determinar si el tratamiento de tales datos es legítimo a tenor de las exigencias que impone el Estado democrático y de Derecho. Este principio protege a los titulares de los datos objeto de tratamiento, imponiendo límites a la utilización de los datos por parte de los responsables o encargados de dicho tratamiento¹³⁸⁸.

De acuerdo a lo afirmado por el GT29, este principio de determinación de la finalidad es un prerequisite para la acreditación de otros postulados aplicables al tratamiento de datos de carácter personal y a la protección del derecho reconocido en el art. 8.2 CFUE y 8 CEDH. Así, únicamente a través de una definición explícita e inequívoca de la finalidad perseguida por el tratamiento puede valorarse la adecuación, relevancia, proporcionalidad o exactitud de los datos recopilados¹³⁸⁹. De esta manera, la fijación de la finalidad actúa como unidad de medida de todas aquellas acciones realizadas sobre los datos en cuestión, permitiendo verificar si las mismas son adecuadas y cumplen correctamente con las exigencias previstas por el derecho a la protección de datos de carácter personal.

La finalidad del tratamiento se constituye como elemento de juicio a la hora de valorar la procedencia de recopilar ciertas categorías de datos, o de utilizar los datos obtenidos de una u otra forma. Esta finalidad es, según el GT29, la “razón de ser” del procesamiento de los datos¹³⁹⁰. De este modo, únicamente cuando el uso concreto de un determinado dato sea adecuado para alcanzar esta finalidad podrá considerarse que el tratamiento cumple correctamente con los requisitos del derecho a la protección de datos de carácter personal consagrados por el art. 8.2 CDFUE.

¹³⁸⁸ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, de 2 de abril de 2013, 00569/13/EN, p. 2.

¹³⁸⁹ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 4.

¹³⁹⁰ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 11.

La delimitación de la finalidad cumple, por tanto, con una importante función a la hora de garantizar una correcta aplicación del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal. Esta delimitación conecta la legitimación que avala al tratamiento de datos personales sin consentimiento de su titular con la concreta recopilación y utilización de tales datos, de modo que únicamente sean recopilados aquellos datos que realmente se demuestren adecuados para alcanzar la finalidad señalada, y sean utilizados además de acuerdo a la misma. En consecuencia, la limitación de la finalidad debe ser lo más específica posible, evitando fórmulas vagas o genéricas, de manera que sea posible afirmar sin lugar a duda que la recopilación o utilización un determinado dato es, o no, adecuada para conseguir dicha finalidad.

De acuerdo a lo dispuesto por el art. 5.1 b) RGPD, el principio de delimitación de la finalidad tiene una doble manifestación. Por un lado, este principio exige que el sujeto responsable o encargado del tratamiento se limite a la obtención o recopilación de datos para la finalidad explicitada. Por otro lado, este postulado requiere que, una vez recopilados, tales datos no deban tratarse o procesarse de manera incompatible con dicha finalidad¹³⁹¹.

El cumplimiento del primer aspecto relativo a este principio, a tenor del citado art. 5.1 b), requiere que la finalidad del tratamiento sea específica, explícita y legítima. Así, y en primer lugar, la exigencia de especificidad es un requisito ineludible de la validez de cualquier obtención de información, pues permite determinar si los datos a recopilar son adecuados o excesivos. Esta especificación de la finalidad, de acuerdo al GT29, pertenece al núcleo del marco legal establecido para la protección de datos de carácter personal. Ello es así debido a que a la hora de determinar si un determinado tratamiento o procesamiento de datos es acorde a Derecho, así como establecer qué garantías deben aplicarse sobre dicho tratamiento, es necesario identificar y delimitar la finalidad perseguida con el mismo¹³⁹².

En consecuencia, y como es lógico, las garantías exigibles para un tratamiento de datos con fines comerciales no serán las mismas que en el caso de tratamientos que tengan por objeto la represión de actividades delictivas o, a los efectos de este trabajo, la correcta gestión de las obligaciones tributarias. En este sentido, las concretas categorías de datos que deberán recopilarse para alcanzar satisfactoriamente cada una de estas finalidades tampoco serán las mismas en cada uno de estos supuestos.

De esta manera, para garantizar una efectiva salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal, la limitación de la finalidad debe demostrar un grado de especificidad adecuado. La finalidad debe detallarse para permitir la determinación de qué categorías de datos son susceptibles de tratamiento, así como qué tipos de procesamiento de datos personales están comprendidos dentro de la misma y cuáles no. De acuerdo a lo expresado por el GT29, ello excluiría todas aquellas formulaciones

¹³⁹¹ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 11.

¹³⁹² GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 15.

vagas, genéricas o imprecisas, que no permitan afirmar con exactitud cuál es el objetivo del tratamiento¹³⁹³.

Sin embargo, y como se señaló anteriormente al hilo del estudio de los diferentes instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias, lo cierto es que los mismos establecen objetivos generales, que no se especifican en finalidades concretas ni determinan metas específicas.

Así, el MCOCDE establece en su art. 26 que el intercambio de información tributaria al que habilita tiene como finalidad “*aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales*”. Esta expresión, que únicamente hace referencia a la exigencia de lo dispuesto por la “legislación nacional relativa a impuestos de toda clase y naturaleza” resulta demasiado genérica desde la perspectiva del principio de delimitación de la finalidad recogido en los arts. 8.2 CDFUE y 5.1 b) RGPD.

De este modo, el art. 26 MCOCDE no concreta de manera suficiente la finalidad perseguida por el intercambio, dejando un margen de apreciación demasiado extenso a las Autoridades comprometidas a intercambiar la información. La fórmula plasmada en este art. 26 no aclara de manera taxativa el fin de este intercambio; si el mismo tiene por objeto, por ejemplo, la comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean estas formales o materiales, o la investigación de posibles incumplimientos. Tampoco aclara esta expresión de la finalidad si el objetivo del intercambio incluye la posible aplicación de la normativa sobre infracciones y sanciones tributarias.

Consecuentemente, una formulación tan genérica no cumple adecuadamente con el postulado de delimitación de la finalidad que conforma el principio de calidad de los datos, exigible de acuerdo a los arts. 8.2 CDFUE y 8 CEDH. El art. 26 MCOCDE dispone una finalidad inconcreta, que, como se verá más adelante, no permite determinar suficientemente la necesidad y adecuación de los datos intercambiados al fin perseguido. En consecuencia, esta delimitación insuficiente de la finalidad no permite a los titulares de los datos intercambiados conocer con precisión lo que supone un claro indicio sobre la desproporción de la medida.

El MTIEA, por su parte, concreta en mucha mayor medida las finalidades perseguidas por el intercambio de información que articula. El art. 1 MTIEA hace referencia, en primer lugar y de manera genérica, a la “*administración y la aplicación de su Derecho*

¹³⁹³ El GT29 señala varios ejemplos de finalidades imprecisas, que no cumplirían con el principio de determinación de la finalidad, tales como “la mejora de la experiencia del usuario”, “fines comerciales” o “futura investigación”. Todos ellos, y cualesquiera igual de genéricos, serían demasiado imprecisos a juicio del GT29, y no cumplirían satisfactoriamente con las exigencias impuestas por el derecho a la protección de datos de carácter personal. Vid., en este sentido, OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., pp. 107 y 139-140.

interno relativa a los impuestos a que se refiere el presente Acuerdo”, como finalidad del intercambio. Esta finalidad resulta demasiado inconcreta para cumplir las exigencias impuestas por el derecho a la protección de datos de carácter personal, no obstante, el propio art. 1 MTIEA especifica más adelante qué finalidades concretas persigue esta cesión de datos. Así, el art. 1 MTIEA establece que la información puede tener como finalidad *“la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria”*.

De este modo, el MTIEA acredita una mejor satisfacción del principio de delimitación de la finalidad, pues fija objetivos concretos tales como la determinación, liquidación o recaudación de aquellos tributos comprendidos en el Acuerdo. Estas finalidades específicas permitirán apreciar con mayor precisión la necesidad de los datos intercambiados para alcanzar los objetivos fijados, y en consecuencia, la proporcionalidad de la medida adoptada. Además, estas finalidades concretas habilitan a los titulares de la información intercambiada una mejor comprensión del tratamiento, entendiendo cómo pueden ser tratados sus datos y con qué fin. Así, la determinación general de la finalidad de la cesión de datos que habilita este MTIEA –la administración y aplicación del Derecho interno relativa a los impuestos- se concreta con la posterior delimitación de finalidades concretas, avalando un mejor cumplimiento del principio de delimitación de la finalidad que imponen los arts. 8.2 CDFUE y 8 CEDH.

La Convención Multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal establece en su art. 4 que la finalidad de la cesión de datos entre Administraciones es *“la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención”*. Esta es, asimismo, la fórmula utilizada por la DCA, cuyo art. 1.1 dispone que el intercambio de información entre Administraciones tributarias tiene como finalidad *“la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”*. Ambos artículos adoptan un enfoque idéntico al previsto por el art. 26 MCOCDE, estableciendo una finalidad demasiado amplia e inconcreta, que no respeta las exigencias del principio de limitación de finalidad y, a la postre, puede derivar en una vulneración del derecho a la protección de datos de carácter personal que consagran los arts. 8 CDFUE y 8 CEDH.

La DCA, por su parte, establece en el art. 1.1 su objetivo, el cual es el de fijar normas para *“intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”*. De este modo, y al igual que los instrumentos OCDE, la DCA apunta hacia la correcta aplicación del ordenamiento tributario de los EEMM, utilizando para ello aquellos datos recopilados en otras jurisdicciones e intercambiados posteriormente. No obstante, esta formulación resulta, una vez más y de igual forma que en los instrumentos analizados más arriba, demasiado

genérica para cumplir satisfactoriamente con las exigencias establecidas por el principio de limitación de la finalidad¹³⁹⁴.

Los instrumentos pertenecientes al así llamado “nuevo estándar”, pese a su reciente aprobación, no resultan mucho más respetuosos con este principio. El Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes (MAAC), texto destinado a servir como base para la celebración de acuerdos internacionales para la implementación del intercambio automático de información financiera, y que se construye sobre la base de la Convención Multilateral, establece en su preámbulo la finalidad de tal intercambio. De acuerdo a este preámbulo, las jurisdicciones firmantes se comprometen a intercambiar automáticamente los datos señalados en el Acuerdo, “*con la intención de mejorar el cumplimiento tributario*”.

Esta finalidad es, asimismo, la fijada por el Modelo IGA 1A de la normativa estadounidense FATCA, que entre sus considerandos también establece el objetivo de mejorar el “cumplimiento tributario”. No obstante, ni el MAAC ni el Modelo IGA 1A desarrollan esta premisa. Así ninguno de estos Modelos precisa en qué modo el intercambio de datos que prevé fomentará la mejora de dicho cumplimiento. Ambos instrumentos establecen una finalidad vaga, demasiado genérica, que no determina cómo ha de procederse a la mejora de tal cumplimiento, y si la misma pasa por una utilización de los datos intercambiados que implique un simple tratamiento estadístico, una evaluación de riesgos, o la apertura y desarrollo de procedimientos frente a los Administrados, ya sean estos de mera gestión tributaria, inspección o incluso sanción.

Es el caso, además, de la DCAII, que si bien añade alguna precisión a lo establecido por el art. 1.1 DCA, no acredita un cumplimiento suficiente del principio de limitación de la finalidad. Así, el considerando 1º de esta Directiva declara que “(...) *Urge, por tanto, mejorar la eficiencia y la eficacia de la recaudación de impuestos*”. El considerando 18º afirma además que es “*el objetivo de la presente Directiva, a saber, una cooperación administrativa eficaz entre Estados miembros en condiciones compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior*”.

Ambas formulaciones resultan, desde el punto de vista del principio de limitación de finalidad establecido por los arts. 8 CEDH y 8 CDFUE, demasiado amplios, pues los mismos pueden englobar una gran cantidad de tratamientos por parte de los sujetos encargados o responsables –las Administraciones-, sin delimitar satisfactoriamente el elenco de actuaciones permitidas a los mismos.

En consecuencia, es posible afirmar que la delimitación de la finalidad contenida en los instrumentos internacionales dedicados al reconocimiento e implementación del intercambio de información entre Administraciones tributarias es insuficiente desde el

¹³⁹⁴ Así lo entiende el SEPD en su Comentario de 5 de noviembre de 2013; SEPD, *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, Bruselas, 5 de noviembre de 2013. Vid., en este sentido, MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 17.

punto de vista del principio de calidad de los datos¹³⁹⁵. Esta delimitación de la finalidad, demasiado genérica o imprecisa, como se verá más adelante, puede poner en riesgo el cumplimiento del principio de proporcionalidad por parte de estas normas o de las actuaciones desarrolladas en aplicación de las mismas, vulnerando el derecho a la protección de datos de carácter personal de los sujetos afectados por el intercambio.

La correcta delimitación de la finalidad perseguida se convierte así en uno de los principales déficits de la normativa en materia de intercambio de información tributaria, y uno de los aspectos que con más urgencia ha de ser revisado, con el objetivo de garantizar la salvaguarda del derecho a la protección de datos de todos aquellos individuos que puedan verse implicados.

La correcta delimitación de la finalidad puede además ayudar a la aplicación de otros principios básicos en toda actuación de la Administración¹³⁹⁶. Así, esta delimitación será básica a la hora de garantizar un correcto cumplimiento con el principio de transparencia, evitando la recopilación o utilización de datos de carácter personal con fines opacos o inespecíficos que se tradujese, a la postre, en una vulneración de los derechos de los titulares. Esta delimitación permite también salvaguardar el principio de seguridad jurídica, al hacer más predecible para los sujetos afectados la utilización de la información. Así, la mayor especificación de la finalidad permite que los sujetos titulares de dichos datos puedan formarse una expectativa legítima respecto de su uso, adecuando su comportamiento a dicha expectativa.

En segundo lugar, el principio de determinación de la finalidad requiere que dicha finalidad sea “explícita”. Así, el objetivo de la recopilación y tratamiento de los datos debe ser expresado de manera inteligible, y explicado de manera suficiente a los titulares de los datos objeto de tratamiento. La finalidad determinada debe plasmarse de manera que no permita ambigüedad alguna, y despeje cualquier duda razonable respecto a su significado o intención¹³⁹⁷. A la hora de hacer explícita la finalidad de la recopilación o tratamiento de los datos, la OCDE afirma que es posible recurrir a diferentes vías¹³⁹⁸; declaraciones públicas, notificaciones individualizadas a los titulares, licencias administrativas, legislación, decretos, etc., siempre y cuando se asegure su disponibilidad para los sujetos implicados, encargados o responsables del tratamiento, autoridades de control y titulares.

La plasmación por escrito parece la fórmula más adecuada a la hora de hacer explícita la finalidad del tratamiento, de manera que se garantice el acceso de todos los operadores

¹³⁹⁵ Así lo manifestó el SEPD, *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, Bruselas, 5 de noviembre de 2013, p. 2, donde urgió al legislador europeo a especificar en mayor medida las finalidades perseguidas por la DCA, de conformidad con los requisitos fijados por el derecho a la protección de datos de carácter personal reconocido en el art. 8 CDFUE y 8 CEDH.

¹³⁹⁶ Así lo entiende el GT29, *WP203, Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 13-14.

¹³⁹⁷ GT29, *WP203, Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 17. Vid., OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., p. 142.

¹³⁹⁸ Así lo entiende la OCDE, *Explanatory Memorandum to OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*, OECD Publishing, Paris, 2013, para. 9, p. 57.

implicados en cualquier momento, anterior o posterior a la recopilación de los datos. En este sentido, puede ser interesante la conservación de aquella documentación relativa a la determinación de la finalidad por parte del responsable del tratamiento, de forma que pueda conocerse su intención original a la hora de formularla. Ello puede constituirse como un importante criterio de interpretación a la hora de determinar con exactitud la finalidad del tratamiento¹³⁹⁹.

De acuerdo al GT29, una formulación explícita de la finalidad perseguida por el tratamiento redundaría en una mejor protección de los intereses de los titulares, pues permite conocer a estos últimos con seguridad qué usos puede dar a su información personal el sujeto responsable del tratamiento. Es por ello que esta explicitación debe realizarse siempre en un momento anterior –y nunca posterior- a la recopilación de los datos en cuestión¹⁴⁰⁰.

Finalmente, la correcta delimitación de la finalidad perseguida es necesaria para garantizar que los titulares pueden ejercer un control efectivo sobre sus datos personales. Únicamente a través de una plena comprensión del objetivo perseguido por el tratamiento estos titulares pueden evaluar si el mismo corresponde a la finalidad explicitada y, en su caso, proceder a oponerse al tratamiento o requerir al encargado o responsable del mismo la adopción de medidas que garanticen la protección de sus datos personales¹⁴⁰¹.

La segunda manifestación del principio de delimitación de la finalidad viene caracterizada por la limitación en los usos de los datos recopilados. El art. 5 b) del Convenio 108 establece que los datos de carácter personal “*se registrarán para finalidades determinadas y legítimas, y no se utilizarán de una forma incompatible con dichas finalidades*”. Por su parte, el art. 5.1 b) RGPD, como se apuntó con anterioridad, establece que tales datos deben ser “*recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, y no serán tratados ulteriormente de manera incompatible con dichos fines*”. De acuerdo a este principio, cualquier procesamiento de los datos posterior a la recopilación, ya sea en línea con la finalidad determinada al momento de su recopilación, o bien para cualquier fin adicional, debe ser compatible con el objetivo explícito original. Así, si bien el derecho a la protección de datos no precluye de manera tajante la posibilidad de realizar tratamientos posteriores con una finalidad distinta a la fijada en primer lugar, dichos tratamientos deben poder ser calificados como *compatibles* con la finalidad expresada inicialmente.

Ahora bien, tanto el Consejo de Europa como el legislador europeo han optado por una formulación en negativo de este principio, estableciendo que el tratamiento de datos no debe ser incompatible con la finalidad determinada y legítima que motivó su recopilación. Esta noción de incompatibilidad, como reconoce el GT29, demuestra una cierta flexibilidad a la hora de utilizar los datos recopilados, pues permitiría el uso de los

¹³⁹⁹ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 18.

¹⁴⁰⁰ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 15 y 21.

¹⁴⁰¹ OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., p. 142.

mismos para objetivos adicionales, no previstos inicialmente, siempre y cuando no fuesen incompatibles con aquella finalidad original¹⁴⁰². Así, la utilización de los datos recopilados para fines adicionales, diferentes al expresado en un primer momento, no resulta automáticamente incompatible.

A la hora de discernir si un determinado uso de los datos de carácter personal resulta compatible o incompatible con la finalidad declarada, es necesario realizar un análisis caso por caso, un test de compatibilidad basado en ciertos factores –recogidos en el art. 6.4 RGPD- que permita afirmar si tal uso es o no legítimo.

En primer lugar, es necesario atender a la relación existente entre la finalidad que motivó la recopilación de los datos y la finalidad perseguida por el posterior tratamiento de los mismos. Así, en ocasiones el posterior tratamiento será un paso lógico tras la recopilación, pues existirá una relación cercana entre la finalidad de la recopilación y dicho tratamiento. Sin embargo, en otros casos este tratamiento no guardará una relación directa con la finalidad que motivó la recopilación de los datos de carácter personal, o únicamente cumplirá dicha finalidad de manera parcial. En este sentido, cuanta mayor distancia haya entre dicha finalidad y el tratamiento señalado, más difícil será apreciar una compatibilidad acorde a las exigencias de los arts. 5 b) Convenio 108 y 5.1 b) RGPD¹⁴⁰³.

En segundo lugar, es necesario prestar atención al contexto en el que tales datos han sido recopilados, así como a las posibles expectativas legítimas de los titulares respecto de su uso. En este sentido, la relación entre el responsable del tratamiento y el titular de los datos es fundamental, pues la misma determinará la regulación aplicable al tratamiento, así como las prácticas y costumbres habituales en aquellos tratamientos de datos que tengan lugar en el seno de relaciones de la misma naturaleza¹⁴⁰⁴.

En lo que aquí interesa, es necesario tener en cuenta el equilibrio existente entre la posición del titular de los datos y el sujeto responsable o encargado del tratamiento, así como la existencia de una obligación legal a permitir la recopilación y tratamiento de los datos en cuestión. De esta manera, cuando exista un deber de permitir dicho tratamiento será más difícil aceptar, la compatibilidad de otros usos o finalidades diferentes a los inicialmente explicitados, pues el sujeto obligado no tiene capacidad de decisión sobre la cesión de sus datos personales¹⁴⁰⁵. En particular, en este contexto será necesario prestar especial atención a la previsión legal del tratamiento posterior, en aras de proteger el principio de seguridad jurídica.

Un tercer factor a tener en cuenta a la hora de determinar la compatibilidad de un determinado tratamiento de datos es el de la naturaleza de los datos procesados, y el impacto del tratamiento en los sujetos titulares. En este sentido, el tratamiento de

¹⁴⁰² GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 21.

¹⁴⁰³ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 24.

¹⁴⁰⁴ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 24.

¹⁴⁰⁵ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 24-25.

determinadas categorías de datos –datos genéticos, biométricos, de localización, relativa a comunicaciones, etc.- puede tener consecuencias inesperadas sobre sus titulares.

En este sentido, cobra especial relevancia el modo en el que los datos son tratados. En concreto, el análisis de compatibilidad debe tener en cuenta si los datos son procesados por otro responsable o encargado en un contexto diferente, y con posibles resultados inciertos. Asimismo, debe examinar la posibilidad de que la información sea accesible a otros sujetos, o incluso su difusión pública, y el impacto que ello pueda tener sobre los sujetos titulares. De esta manera, la compatibilidad del tratamiento vendrá condicionada por la previsibilidad de tales consecuencias a la hora de recopilar la información, así como la probabilidad de inferir las mismas a la vista de la finalidad original fijada por el responsable de la recopilación¹⁴⁰⁶. Así, tanto la incertidumbre sobre el posible impacto que pueda tener el tratamiento, así como la posibilidad de que se produzca un impacto negativo en el sujeto titular de los datos supondría un claro indicio de incompatibilidad¹⁴⁰⁷.

Finalmente, el análisis de compatibilidad sobre la utilización de datos personales se completa con el examen de las salvaguardas adoptadas por el responsable del tratamiento. Así, a juicio del GT29, un posible impacto negativo en el sujeto titular de tales datos puede ser mitigado a través de la adopción de medidas de seguridad adecuadas. De este modo, la implementación de garantías adicionales podría “compensar” la utilización de los datos de carácter personal para finalidades no previstas inicialmente¹⁴⁰⁸. Estas garantías deberían estar orientadas a garantizar una mayor transparencia en el tratamiento, reforzando las facultades de control sobre sus datos personales que atañen a los titulares¹⁴⁰⁹.

Así, cualquier uso de tales datos no previsto inicialmente, o cualquier finalidad ulterior perseguida por el tratamiento de los mismos, podría desarrollarse mediante una petición de consentimiento adicional, acorde a las nuevas circunstancias. Además, el responsable del tratamiento puede adoptar medidas de carácter técnico, como por ejemplo la anonimización parcial o total de los datos –cuando ello sea posible a la vista del nuevo tratamiento-, la agregación de datos, o la implementación de tecnologías que refuercen la privacidad de los datos en su poder.

El derecho a la protección de datos de carácter personal impone así importantes restricciones a la utilización de los datos para fines distintos a los que justificaron su recopilación, recogiendo asimismo medidas encaminadas a minimizar el impacto sobre los sujetos titulares derivadas de cualquier posible ulterior uso de sus datos personales. Sin embargo, y como se afirmó en el Capítulo anterior de este trabajo, la normativa en materia de intercambio internacional de información tributaria reconoce la posibilidad de destinar los datos recibidos desde otras Administraciones a usos muy diferentes.

¹⁴⁰⁶ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 25-26.

¹⁴⁰⁷ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 26.

¹⁴⁰⁸ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., p. 26.

¹⁴⁰⁹ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 26-27.

En primer lugar, y como resulta lógico, estos instrumentos permiten la utilización de la información intercambiada para la aplicación de las disposiciones contenidas en su ordenamiento tributario doméstico. Esta información puede ser usada, por ejemplo a la hora de determinar la carga tributaria que corresponda a uno o más sujetos, o para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones que correspondan. Así lo reconocen el art. 26.2 MCOCDE, 8 MTIEA, 22.2 de la Convención Multilateral o 16 DCA.

De acuerdo a lo dispuesto en estos preceptos, nada obsta para que la aplicación del ordenamiento interno alcance a la persecución de infracciones tributarias y la correspondiente imposición de sanciones por parte de la Administración que recibe los datos intercambiados. En estos casos, no obstante, será necesario realizar un examen acerca de la finalidad que motivó el intercambio, y la compatibilidad que demuestre con dicha finalidad la utilización de la información intercambiada para la imposición de sanciones. Sin embargo, el tenor literal de los arts. mencionados parece permitir sin requisito alguno y de manera automática este uso de los datos intercambiados, poniendo en riesgo el cumplimiento del principio de calidad de los datos y en consecuencia la garantía del derecho a la protección de datos.

Como se apuntó con anterioridad, los instrumentos relativos al intercambio de información entre Administraciones tributarias reconocen la posibilidad de utilizar los datos intercambiados en los procedimientos de revisión que se desarrollen en los Estados parte, así como en los procesos judiciales que se desarrollen en su jurisdicción. A priori, la utilización de esta información en los procesos de revisión de las decisiones de la Administración tributaria parece un uso compatible con la “aplicación de los tributos” o la “aplicación del ordenamiento tributario interno” que se postulan como finalidades del intercambio de información.

Sin embargo, el ejercicio de la función jurisdiccional requiere un análisis más detallado a la hora de determinar su compatibilidad con la finalidad originaria que motivó la transmisión de información. En este sentido, la utilización de los datos intercambiados en aquellos litigios derivados de la aplicación del sistema tributario de un Estado podría considerarse como una utilización compatible con dicha finalidad originaria. No obstante, a mi juicio sería necesario distinguir aquellos casos en los que dicho litigio puede derivar en consecuencias penales para los implicados, pues la compatibilidad en tal caso puede ser más difícil de apreciar.

Finalmente, los instrumentos dedicados a la implementación del intercambio de información entre Administraciones tributarias reconocen la posibilidad de utilizar los datos intercambiados para cualesquiera “otros usos”, no estrictamente tributarios. De este modo, el art. 26.2 MCOCDE *in fine*, el art. 8 MTIEA, el art. 22.4 de la Convención Multilateral o el art. 16.2 DCA, permiten la utilización de la información intercambiada

para estos “otros usos”, cediendo incluso los datos a otras Agencias o Cuerpos del Estado que recibió la información¹⁴¹⁰.

Como se apuntó anteriormente, el principio de calidad de los datos y la limitación de la finalidad del tratamiento no precluyen, de manera irremediable, el uso de los datos de carácter personal para la consecución de finalidades u objetivos no previstos inicialmente. No obstante, estos “nuevos usos” deben, en todo caso, resultar compatibles con la finalidad que originariamente motivó la recopilación y el tratamiento de tales datos. De esta manera, cualquier pretendida utilización de esta información más allá de los usos previstos originariamente requerirá de un examen de compatibilidad, tomando como referencia los criterios enumerados anteriormente.

Sin embargo, los instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias contemplan sus propios requisitos a la hora de permitir otros usos, más allá de los fiscales, a la información intercambiada. Estos requisitos, además, no coinciden con los criterios que derivan del principio de calidad de los datos y delimitación de la finalidad enumerados anteriormente. Así, los preceptos citados permiten que la información intercambiada sea utilizada para otros fines, diferentes de la aplicación de los tributos del Estado receptor, cuando los ordenamientos de los dos Estados implicados en el intercambio permitan tales fines.

Esta formulación se aleja de los condicionantes exigidos por el derecho a la protección de datos de carácter personal, y el principio de calidad de los datos derivado del mismo. Este principio requiere que exista una conexión entre la nueva finalidad que se pretende alcanzar y la finalidad originaria que motivó la recopilación de los datos o su tratamiento. De este modo, cuanto más directa o cercana sea la conexión entre ambas, más posibilidades existen de considerar como compatibles los nuevos usos de los datos. Por el contrario, cuanto mayor distancia exista entre ellas será más probable determinar su incompatibilidad¹⁴¹¹.

No obstante, una vez más la amplia delimitación de las finalidades perseguidas por el intercambio de información tributaria por parte de los instrumentos dedicados al reconocimiento e implementación de esta herramienta dificultan el análisis de compatibilidad. De esta manera, las finalidades reflejadas en tales instrumentos, formuladas en términos genéricos e inconcretos, impiden la correcta realización de dicho análisis de compatibilidad, poniendo en riesgo la salvaguarda efectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal.

Los Comentarios al art. 26 MCOCDE identifican estos “otros usos” con la persecución y represión de figuras delictivas¹⁴¹² en las que la información con relevancia tributaria

¹⁴¹⁰ Vid. CMOCDE (2017), art. 26, para. 12.3.

¹⁴¹¹ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 23-24.

¹⁴¹² No obstante, TRAVERSA, E. y CANNAS, F., “Exchange of Information”, op. cit., p. 354, defienden, a mi juicio acertadamente, que estos ejemplos no constituyen en ningún caso un *numerus clausus* y que deben entenderse comprendidas dentro de dichos usos cualesquiera otros ilícitos penales o administrativos perseguibles a tenor de las leyes del Estado que recibe la información.

puede jugar un importante papel¹⁴¹³. No obstante, y como se comentó anteriormente, el ejercicio de la función jurisdiccional, especialmente a la hora de depurar las responsabilidades de tipo penal que corresponden a un determinado sujeto, requiere un análisis de compatibilidad detallado. Ello es así, en primer lugar, debido a que el mismo implica el tratamiento de datos particularmente sensibles, que deben ser tratados con extrema cautela¹⁴¹⁴. En segundo lugar, este tratamiento puede tener consecuencias especialmente gravosas o severas para sus titulares, por lo que el tratamiento debe contar con garantías reforzadas que aseguren su legitimidad¹⁴¹⁵.

Además, la Autoridad competente que transmitió los datos debe autorizar esta utilización para otros fines, prestando su consentimiento para el uso concreto que pretendan las Autoridades del Estado que recibió los datos en cuestión. Sin embargo, esta opción parece inconsistente con el derecho a la protección de datos de carácter personal, pues como se apuntó anteriormente, el consentimiento para un determinado tratamiento corresponde, en todo caso, al titular de los datos, y no al responsable o encargado de dicho tratamiento –en este caso la transmisión de los datos, cuyo responsable sería la Autoridad del Estado que suministra la información-.

En este sentido, tanto el SEPD como el GT29 han advertido de la posible quiebra del principio de limitación de la finalidad en relación con esta posibilidad de destinar los datos recibidos a través del intercambio de información entre Administraciones tributarias¹⁴¹⁶. Así, estos organismos han aconsejado que dicha utilización ulterior se restringiese en la mayor medida posible, y siempre informando *ex ante* al titular de los datos sobre la existencia de dicha posibilidad y su naturaleza¹⁴¹⁷.

En consecuencia, y para alinear la normativa en materia de intercambio de información tributaria con las exigencias del derecho fundamental a la protección de datos de

¹⁴¹³ CMCOODE (2017), art. 26, para. 12.3. Vid., ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010)...”, op. cit., p. 110, quien considera que la introducción de este precepto concuerda plenamente con los objetivos perseguidos por los CDIs, pues los mismos no se limitan a la eliminación de la doble imposición, sino que además incluyen finalidades adicionales como la lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

¹⁴¹⁴ MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 16.

¹⁴¹⁵ GT29, WP203, *Opinion 03/2013 on purpose limitation*, op. cit., pp. 25-26 y 68 y ss.

¹⁴¹⁶ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 8, el GT29 rechaza estos usos adicionales en los siguientes términos: “la información intercambiada no deberá utilizarse con fines adicionales incompatibles, ni siquiera cuando sea posible según las leyes de la jurisdicción del país transmisor y exista autorización por parte de la autoridad competente de dicha jurisdicción. En este sentido, el problema no es tanto que los usos alternativos sean posibles en la jurisdicción del país transmisor, sino el hecho de que, en la aplicación de esta disposición, los usos alternativos se hagan posibles en la jurisdicción del país receptor, de una manera potencialmente perjudicial para los derechos individuales. La elasticidad de tal propósito restringe los derechos individuales a la protección de datos personales, puesto que el propósito del tratamiento de datos debe especificarse, de forma explícita y legítima, y divulgarse con anterioridad al titular de los datos”.

¹⁴¹⁷ SEPD, *Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, 2010/C 101/01, DOUE de 20 de abril de 2010, para. 25; GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 8.

carácter personal, deberían revisarse los criterios para la utilización de los datos intercambiados para “otros usos”. Así, la referencia a la autorización por parte de la Autoridad que suministró los datos debería ser eliminada, sustituyéndose por la prestación del consentimiento de su titular, o, en aquellos casos en los que esté en riesgo un interés del Estado, por la mera apreciación por parte de las Autoridades receptoras, de conformidad con el art. 6.1 RGPD.

2.2 La exigencia de que los datos intercambiados sean necesarios y no excesivos. La proporcionalidad del tratamiento.

Un elemento clave del derecho a la protección de datos de carácter personal es la exigencia de que los datos intercambiados sean necesarios y no excesivos para alcanzar la finalidad señalada por la norma. Ello se desprende del principio de necesidad, el cual viene recogido en el art. 5.1 c) del RGPD. Este precepto establece que los datos recopilados, conservados o tratados deben resultar “*adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados*”.

Ello requiere que los responsables de la recopilación y tratamiento únicamente obtengan y procesen aquellos datos que se demuestren pertinentes para alcanzar la finalidad señalada. Este principio exige, de esta manera, que los datos recopilados y tratados sean los mínimos para lograr tal finalidad, garantizando que la injerencia en el derecho de los sujetos afectados sea la menor posible, y en definitiva, que tal intromisión resulta proporcionada.

El principio de necesidad guarda una estrecha relación con el principio de relevancia previsible reconocido en todos los instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias y analizado anteriormente. Consecuentemente, y como se apuntó en el Capítulo III de este trabajo, el cumplimiento de este requisito será más sencillo en aquellas modalidades que implican un examen previo al intercambio por parte de las Autoridades implicadas, esto es, en el intercambio previo requerimiento o en el intercambio espontáneo. En estos casos, la Autoridad que solicita la información deberá asegurarse de que todos los datos solicitados son pertinentes para lograr la finalidad señalada –la aplicación del sistema tributario–, y de que no se requiere ningún dato irrelevante o superfluo. Asimismo, la Autoridad que recibe un requerimiento debe garantizar estos extremos, asegurando un flujo de información restringido a aquellos datos necesarios.

Sin embargo, la apreciación de la necesidad de los datos intercambiados es mucho más complicada en la modalidad de intercambio automático de información tributaria o financiera¹⁴¹⁸. Como se apuntó con anterioridad, en esta modalidad no existe un análisis

¹⁴¹⁸ VALERO TORRIJOS, J., “Protección de datos personales y Administración electrónica”, *Agència Catalana de Protecció de Dades*, Barcelona, 2006, pp. 6-7, apunta esta idea, señalando que es necesario diferenciar aquellas acciones que suponen una ponderación por parte de una Autoridad acerca de la

por parte de las Autoridades acerca de la relevancia de los datos que pretenden solicitar, los datos que le han sido requeridos o los datos que se proponen suministrar a otra Administración. Al contrario, las categorías de datos a intercambiar de manera rutinaria son fijadas previamente en un acuerdo entre las Autoridades involucradas, produciéndose el intercambio a la fecha señalada.

De esta manera, la Autoridad que suministra la información no lleva a cabo un examen sobre su necesidad, y los datos intercambiados pueden resultar irrelevantes –por ejemplo, porque la Administración que los recibe ya los posea-, lo que podría traducirse en una intromisión injustificada en el derecho a la protección de datos de carácter personal.

La calificación como pertinente o necesaria de una determinada recopilación, tratamiento o almacenamiento de datos depende en gran medida de su adecuación a la finalidad perseguida por aquella. De esta manera, cuanto más precisa sea la delimitación de la finalidad presente en la norma, con mayor seguridad podrá afirmarse que una determinada recopilación, conservación o tratamiento de datos son pertinentes, adecuados y no excesivos. No obstante, y como se apuntó anteriormente, el intercambio automático de información tributaria o financiera no conecta los datos a intercambiar con obligaciones tributarias concretas.

Consecuentemente, los datos suministrados no tienen una finalidad específica dentro de la formulación genérica a la que hacen referencia los instrumentos analizados anteriormente –aquella “aplicación del ordenamiento tributario” o la “mejora del cumplimiento tributario”-, por lo que la capacidad de determinar si los mismos resultan necesarios es limitada.

La calificación de los datos intercambiados como “necesarios y no excesivos” guarda una estrecha relación con el principio de proporcionalidad que, a tenor de lo dispuesto por el art. 52 CDFUE, debe presidir cualquier intromisión en los derechos fundamentales reconocidos por la propia Carta. Mediante el respeto a este límite derivado del derecho a la protección de datos de carácter personal es posible garantizar que los datos objeto de tratamiento son pertinentes para lograr la finalidad pretendida, y que no son procesados más datos que los estrictamente necesarios. De este modo se asegura que la injerencia en el derecho a la protección de datos de carácter personal es la mínima imprescindible para alcanzar el objetivo fijado, respetando de manera satisfactoria el citado principio de proporcionalidad.

A la hora de calibrar la proporcionalidad de una determinada medida, una política pública específica o, como en este caso, una normativa concreta, cobra especial relevancia la jurisprudencia del TJUE en la materia, y en concreto la Sentencia de 8 de abril de 2014, el asunto *Digital Rights Ireland*¹⁴¹⁹. Esta Sentencia analizó la

necesidad y pertinencia a la hora de ceder datos a otras Autoridades y aquella otra forma de cooperación en la que hay una comunicación automática, sin que previamente haya tenido lugar tal ponderación.

¹⁴¹⁹ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014.

compatibilidad de la Directiva 2006/24 con los derechos a la intimidad y protección de datos de carácter personal recogidos en los arts. 8 CEDH y 7 y 8 CDFUE.

La Directiva 2006/24 tenía el objetivo de armonizar las obligaciones de los proveedores de servicios de telecomunicaciones de conservar determinados datos y asegurar que éstos estén disponibles con fines de investigación, detección y enjuiciamiento de delitos graves, tales como el terrorismo y la delincuencia organizada. Así, esta Directiva imponía la obligación a estos proveedores de conservar aquellos datos de tráfico y de localización sobre personas físicas y jurídicas y los datos relacionados necesarios para identificar al abonado o al usuario registrado.

Si bien la misma no afectaba al contenido de las comunicaciones, las empresas proveedoras de estos servicios debían conservar los datos relativos al usuario que iniciaba la comunicación o accedía a la red, el usuario destinatario de la misma, la localización de ambos y la fecha duración de dicha comunicación o acceso. Todos estos datos debían posteriormente encontrarse a disposición de las Fuerzas de Seguridad del Estado, Agencias policiales o, en general, aquellos cuerpos estatales dedicados a la represión criminal.

El TJUE analizó, en la citada STJUE de 8 de abril de 2014, el encaje de esta norma en el ordenamiento europeo, y en concreto su concordancia con el derecho a la protección de datos de carácter personal consagrado en el art. 8 CDFUE. A tenor del TJUE, esta norma perseguía la consecución de un objetivo de interés general, como es garantizar la seguridad pública, mediante la persecución del crimen organizado y el terrorismo¹⁴²⁰. Este objetivo justificaría, por tanto, la injerencia que esta norma supone en el citado derecho a la protección de datos de carácter personal.

Sin embargo, a continuación el TJUE realiza un examen de proporcionalidad de la norma, teniendo en cuenta el objetivo perseguido y las medidas previstas por dicha norma para alcanzarlo, fijando varios criterios que resultan de enorme utilidad a los efectos de este trabajo. Así, como el GT29 ha reconocido, si bien la STJUE del caso *Digital Rights Ireland* se refiere al tratamiento de datos personales para la persecución de delitos, el análisis de proporcionalidad llevado a cabo por el TJUE es aplicable a cualquier política pública que tenga repercusión sobre el derecho a la protección de datos de carácter personal¹⁴²¹.

¹⁴²⁰ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 41. Vid. OUBIÑA BARBOLLA, S., “Cambio de enfoque en la cooperación judicial penal y policial en la UE en relación con la transmisión de datos personales: Las nuevas propuestas normativas y la STJUE de 8 de abril de 2014”, en COLOMER HERNÁNDEZ, I. (Dir.), y OUBIÑA BARBOLLA, S. (Coord.), *La transmisión de datos personales en el seno de la cooperación judicial penal y policial en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, p. 115.

¹⁴²¹ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 6. También MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 16, ha afirmado que “esta sentencia, pese a no recaer sobre un asunto directamente relacionado con el intercambio transfronterizo de información tributaria entre administraciones fiscales, tiene un indudable interés, pues algunas de las conclusiones alcanzadas en

El TJUE criticó duramente en esta Sentencia el hecho de que no existiesen en la Directiva 2006/24 limitaciones relativas al personal perteneciente a los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado con acceso a los datos recopilados por las empresas prestadoras del servicio de telecomunicaciones. Esta norma no fijaba criterio alguno acerca de qué personas estaban autorizadas para el acceso y tratamiento de la información, o bajo qué circunstancias¹⁴²². Así, el TJUE declaró que todas estas cuestiones deben preverse mediante reglas claras y precisas, que fijen con rotundidad las condiciones para el acceso a la información en cuestión, y con ello permitan salvaguardar el derecho a la protección de datos¹⁴²³.

Además, esta Directiva 2006/24 tampoco preveía la supervisión de esta actividad de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado por parte de órganos administrativos autónomos u órganos jurisdiccionales, que permitiese garantizar que estos accesos eran pertinentes para alcanzar el objetivo perseguido y los mismos se ceñían a lo estrictamente necesario¹⁴²⁴.

Este criterio de proporcionalidad puede ser extrapolado al intercambio internacional de información tributaria, y especialmente a la modalidad de intercambio automático, pues ésta es la que mayores riesgos presenta desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal. No obstante, y como ha sido apuntado en el Capítulo III de este trabajo, los principales instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias diseñan estrictos círculos de confidencialidad, restringiendo el acceso a los datos intercambiados. Así, únicamente aquellos miembros de la Administración con un rol directo en la aplicación del ordenamiento para la que es necesaria la información intercambiada están autorizados al conocimiento y utilización de la misma, prohibiéndose el acceso a cualesquiera otros sujetos. De esta manera, la proporcionalidad de estas normas relativas al intercambio de información vendría respetada en este ámbito concreto.

Sin embargo, el TJUE fija en la Sentencia *Digital Rights Ireland* otros criterios para la determinación de la proporcionalidad de la norma. Así, el Tribunal señala que la Directiva 2006/24 pretendía una recopilación y almacenamiento de datos que afectaba a todos y cada uno de los usuarios de servicios y redes de telecomunicaciones, lo que a juicio del Tribunal suponía una intromisión en el derecho a la protección de datos de la inmensa mayoría de la población. Esta intromisión, además, se realizaba de manera

ella hacen surgir dudas sobre la plena conformidad de la Directiva 2011/16/UE con el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal”.

¹⁴²² STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, paras. 60-62.

¹⁴²³ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 54. Vid., en este sentido, OUBIÑA BARBOLLA, S., “Cambio de enfoque en la cooperación...”, op. cit., pp. 118-119; y MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 15.

¹⁴²⁴ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 62.

genérica a todos y cada uno de los usuarios, sin que existiese diferenciación alguna en función del objetivo perseguido –la “lucha contra los delitos graves”-.

Como el propio Tribunal expuso en la Sentencia, la recopilación y almacenamiento de estos datos se realizaba sin exigir relación alguna entre los mismos y una amenaza a la seguridad pública. Estos datos no se limitaban a un ámbito geográfico o temporal concreto, ni a personas específicas con conexiones con actividades o grupos delictivos, por lo que a juicio del Tribunal no podrían contribuir a alcanzar el objetivo fijado -la prevención, detección o enjuiciamiento de delitos graves-¹⁴²⁵.

El Tribunal da a entender en estos Fundamentos de Derecho, que la Directiva 2006/24 en realidad dispone la recopilación y almacenamiento de datos que no son necesarios desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal, así como la obtención y conservación de datos excesivos por parte de estas empresas prestadoras de los citados servicios. Esta recopilación y almacenamiento, por tanto, resulta en una injerencia *desproporcionada* en el derecho a la protección de datos de los sujetos afectados.

Este mismo planteamiento se encuentra presente en la Sentencia del TEDH sobre el asunto *S and Marper vs. UK*¹⁴²⁶. En este caso, el TEDH criticó la naturaleza masiva e indiscriminada de la obtención y retención de los datos personales en cuestión –en este caso, huellas dactilares y muestras de ADN- por parte de las autoridades británicas. En concreto, el TEDH adujo que a la hora de establecer esta obtención y retención de datos no existía un criterio objetivo basado en la gravedad o naturaleza del delito, por lo que dicha obtención y retención podía realizarse incluso en relación con delitos menores o que no implicasen penas de prisión¹⁴²⁷. Asimismo, tampoco existía un criterio subjetivo, como por ejemplo la edad del infractor, que limitase esta obtención y retención, siendo posible procederse a la misma respecto de personas de cualquier edad, incluidos menores¹⁴²⁸. Esta falta de límites relativos a la recopilación, conservación y tratamiento de los datos señalados, supuso que el TEDH declarase desproporcionada la normativa que la habilitaba.

El razonamiento expuesto por ambos Tribunales puede ser aplicable al intercambio de información entre Administraciones tributarias, si bien únicamente en su modalidad automática. No obstante, y como advirtió el TJUE, los tratamientos de información automatizados, como es el caso de este intercambio, requieren de un refuerzo de las

¹⁴²⁵ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 59.

¹⁴²⁶ STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008. Sobre esta resolución vid., GT29, Dictamen 01/2014 sobre la aplicación de los conceptos de necesidad y proporcionalidad y la protección de datos en el sector de los organismos con funciones coercitivas, WP 211, 536/14/ES, de 27 de febrero de 2014, pp. 10-11.

¹⁴²⁷ STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008, para. 119.

¹⁴²⁸ STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008, para. 119.

garantías sobre los datos de carácter personal, ya que en estos supuestos existe un riesgo más elevado de acceso ilícito a los mismos¹⁴²⁹.

De este modo, mientras en el intercambio previo requerimiento o en el intercambio espontáneo existe una valoración previa por parte de las Autoridades de un Estado que razonablemente hacen pensar en la existencia de una aplicación incorrecta del ordenamiento tributario –o incluso una infracción o delito- que motiva la transmisión de datos, en el intercambio automático dicha transmisión se realiza de manera rutinaria y sin la presencia de indicio alguno. En esta modalidad, y como se señaló anteriormente, la simple posesión de activos en entidades de crédito radicadas en jurisdicciones distintas a la de la residencia fiscal del titular –o nacionalidad en el caso de FATCA- activa las obligaciones de diligencia debida y suministro de información, para su posterior intercambio entre Administraciones.

A este respecto cabe señalar que, con excepción de los límites cuantitativos fijados por el Modelo IGA 1A, los instrumentos analizados con anterioridad no establecen límite alguno respecto de las cuentas sometidas a escrutinio y reporte. No existen límites basados en el valor de los activos depositados o custodiados, ni relativos a los sujetos titulares y su perfil socio-económico o su contexto personal, laboral o familiar. Tampoco existen límites que tengan en cuenta el riesgo potencial de incumplimiento asociado a una determinada Cuenta situada en el extranjero o cuyo titular sea un sujeto no residente.

En consecuencia, y siguiendo la jurisprudencia del TJUE, este intercambio supone una injerencia masiva sobre el derecho a la protección de datos de carácter personal de todos y cada uno de los sujetos comprendidos en el ámbito subjetivo de la norma, por el mero hecho de poseer activos en otro Estado distinto al de su residencia –o nacionalidad en el caso del Modelo IGA 1A FATCA-. En este caso, y al igual que en el caso de la Directiva 2006/24, la información es recopilada, intercambiada y almacenada sin demostrar la existencia de una conexión entre la misma, o sus titulares, con un incumplimiento del ordenamiento tributario, una determinación incorrecta de determinadas obligaciones fiscales o la posible concurrencia de una infracción –o incluso delito-.

Así, el intercambio puede tener lugar respecto de aquellos obligados que han cumplido de manera escrupulosa con todos y cada uno de sus deberes fiscales, y que nunca han demostrado una conducta infractora, estableciendo sobre los mismos una injusta presunción de incumplimiento. En este sentido, cabe plantear que estos instrumentos, dedicados a la implementación del intercambio automático de información tributaria o financiera, pueden estar sobrepasando los límites impuestos por el art. 5.1 c) RGPD, y derivados de los arts. 8 CEDH y 8 CDFUE, al exigir la transmisión y revelación de una cantidad excesiva de datos, no limitada al cumplimiento de la finalidad inicialmente

¹⁴²⁹ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 54. Vid., en este sentido, MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., pp. 15-16.

señalada¹⁴³⁰. Esta injerencia masiva, además, se repetirá de manera indefinida, pues el intercambio automático implica una transmisión rutinaria y prolongada en el tiempo, que pone en riesgo la correcta salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal de manera periódica.

Todos estos elementos, a tenor de lo dispuesto por el TJUE en la citada Sentencia de 8 de abril de 2014, permiten plantear la *desproporción* de la normativa analizada desde el punto de vista del derecho a la protección de datos de carácter personal consagrado en los arts. 8 CEDH y 8 CDFUE¹⁴³¹.

Además de ello, el TJUE señaló el hecho de que la Directiva no exigía la conservación de los datos recopilados dentro del territorio de la UE. Estos datos, por tanto, podían almacenarse en territorios fuera de la Unión, sometidos a un régimen jurídico distinto al previsto por la normativa europea en materia de protección de datos –entonces la Directiva 95/46-. En consecuencia, no era posible asegurar que tales datos contarían en todo caso con un nivel de protección adecuado como el que garantiza el ordenamiento de la UE¹⁴³².

En el caso de los instrumentos analizados anteriormente, dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias, su objetivo es, precisamente, el de recibir y transmitir información de naturaleza financiera o tributaria con múltiples Estados, tanto dentro como fuera de la UE –en especial en el caso del MAAC de la OCDE-. En este supuesto, por tanto, es seguro que los datos transmitidos serán conservados en otras jurisdicciones, sometidos a un régimen jurídico distinto al europeo y respecto del cual no es posible afirmar que proporcionará el mismo nivel de protección. En consecuencia, y también atendiendo a este factor, es posible poner en duda la proporcionalidad de la norma de acuerdo a los criterios señalados por el TJUE.

¹⁴³⁰ En este sentido, MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 17, afirma que “es, cuanto menos, discutible que la gran cantidad de datos personales recopilados e intercambiados sean los mínimos necesarios para luchar contra el fraude y la evasión fiscal”.

¹⁴³¹ SOONE, A., “Exchange of Tax Information and Privacy...”, op. cit., pp. 282-283, defiende una postura contraria a esta, declarando que la desproporción respecto al derecho a la protección de datos de carácter personal tiene lugar únicamente cuando los datos recopilados y almacenados permiten conocer con detalle la vida privada del titular; sus rutinas, familia, etc. En su opinión, los datos señalados por los instrumentos de intercambio internacional de información financiera no permiten este conocimiento detallado, y en consecuencia, no resultarían desproporcionados desde este punto de vista. DEBELVA, F. y MOSQUERA, I., “Privacy and confidentiality...”, op. cit., p. 364; y COCKFIELD, A., “Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: Toward a multilateral taxpayer bill of rights”, en *U.B.C. Law Review*, n. 42, 2010, pp. 437-438, defienden que la información de naturaleza tributaria en poder de la Administración puede revelar multitud de aspectos personales que permitirían trazar dicho perfil, como ingresos y empleos, gastos y ahorros, bienes en propiedad o arrendados, créditos pendientes, hipotecas, afiliaciones políticas, religiosas o sindicales, relaciones familiares, discapacidades, etc.

associations and club memberships, donations to charities, mortgage costs, child support and alimony, and the amount and size of gifts to family members

¹⁴³² STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 68.

Esta cuestión enlaza, asimismo, con la jurisprudencia vertida por el TJUE en otro de sus casos más notables de los últimos años en materia de protección de datos, la Sentencia recaída sobre el caso *Schrems* el 6 de octubre de 2015¹⁴³³. En este caso se enjuició la compatibilidad con el derecho fundamental a la protección de datos, tal y como viene reconocido y desarrollado en el derecho de la UE, con el envío y conservación de tales datos en un Estado no miembro de la UE como es Estados Unidos. Este Estado, no obstante, había sido declarado como un “puerto seguro” por la Decisión 2000/520/CE, estimando las Autoridades europeas que la legislación y práctica estadounidense ofrecían una protección suficiente a los datos de carácter personal, permitiéndose por tanto la transferencia a su jurisdicción.

No obstante, tras examinar la Decisión 200/520/CE, el TJUE concluye que la misma ha llevado a cabo una calificación de “puerto seguro” sin evaluar correctamente la normativa norteamericana. Más concretamente, el TJUE apuntaba a la primacía de las exigencias de seguridad nacional, interés público y cumplimiento de la ley estadounidense que reconocía la citada decisión. Así, como afirma el Tribunal, esta Decisión fue adoptada sin asegurarse previamente de la existencia de límites o restricciones a la posible injerencia en el derecho a la protección de datos por las autoridades de EEUU, motivada por una razón de seguridad nacional o interés público¹⁴³⁴. Además, el TJUE también constató que no existía en el ordenamiento norteamericano cauce jurídico alguno para que los sujetos afectados pudiesen ejercer las facultades derivadas del derecho a la protección de datos de carácter personal¹⁴³⁵.

Consecuentemente, el TJUE declaró en su fallo que la normativa de la UE no impide que una Autoridad nacional revise las garantías ofrecidas por un tercer Estado, no miembro de la UE, al derecho a la protección de datos de carácter personal, aun cuando dicho Estado haya sido calificado como “puerto seguro”.

Esta decisión por parte del TJUE tiene una incidencia directa sobre el intercambio internacional de información tributaria, y especialmente sobre el intercambio automático implementado a través de instrumentos multilaterales –por el elevado número de jurisdicciones diferentes a los que involucra-. Así, las Autoridades de un Estado Miembro de la UE deben asegurarse de que los Estados con los que intercambian información con relevancia desde el punto de vista fiscal cuenten con normas que garanticen un nivel de protección adecuado, a la altura de los estándares de la UE en la materia. Para ello resulta indispensable que estas garantías vengan explícitamente reconocidas en los instrumentos y acuerdos de intercambio de información, y desarrolladas con un nivel de detalle que permita la salvaguarda de este derecho fundamental¹⁴³⁶.

¹⁴³³ STJUE, Caso C-362/14, *Schrems*, de 25 de julio de 2014.

¹⁴³⁴ STJUE, Caso C-362/14, *Schrems*, de 25 de julio de 2014, paras. 88-89.

¹⁴³⁵¹⁴³⁵ STJUE, Caso C-362/14, *Schrems*, de 25 de julio de 2014, para. 90.

¹⁴³⁶ MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., pp. 20-21.

2.3. El principio de transparencia y los derechos ARCO de los sujetos afectados.

El derecho a la protección de datos de carácter personal no implica únicamente la capacidad de mantener en secreto cierta información concerniente a sus titulares. Al contrario, este derecho pretende que dichos titulares tengan un control efectivo sobre su información personal. Ello se concreta en el reconocimiento de toda una serie de facultades encaminadas a permitir que el sujeto titular de los datos conozca, gestione o vete un determinado tratamiento de los mismos. Estas facultades son comúnmente conocidas como los derechos ARCO, debido a las letras iniciales de cada una de ellas (Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición), y derivan, a tenor de lo dispuesto por el RGPD, del principio de transparencia de la información –art. 12 y siguientes del RGPD-.

En este sentido, los arts. 13 y 14 RGPD contemplan el deber de información, de acuerdo al cual el responsable del tratamiento está obligado a proporcionar al interesado una información mínima relativa a dicho tratamiento. El art. 13.1 RGPD establece la información que el responsable debe facilitar al interesado cuando los datos se obtengan directamente de él, los cuales son: la identidad y los datos de contacto del responsable y, en su caso, de su representante; los datos de contacto del delegado de protección de datos, en su caso, los fines del tratamiento a que se destinan los datos personales y la base jurídica del tratamiento, los intereses legítimos del responsable o de un tercero, los destinatarios o las categorías de destinatarios de los datos personales, en su caso, y en su caso, la intención del responsable de transferir datos personales a un tercer país u organización internacional y la existencia o ausencia de una decisión de adecuación de la Comisión.

Por su parte, el art. 14 RGPD establece la información mínima que el responsable del tratamiento debe facilitar al interesado cuando los datos no han sido obtenidos directamente de éste. En estos casos, es necesario que el responsable indique a dicho interesado: la identidad y los datos de contacto del responsable y, en su caso, de su representante, los datos de contacto del delegado de protección de datos, en su caso, los fines del tratamiento a que se destinan los datos personales, así como la base jurídica del tratamiento, las categorías de datos personales de que se trate, los destinatarios o las categorías de destinatarios de los datos personales, y en su caso, la intención del responsable de transferir datos personales a un destinatario en un tercer país u organización internacional y la existencia o ausencia de una decisión de adecuación de la Comisión.

Asimismo, tanto el art. 13.2 RGPD como 14.2 RGPD establecen que deben facilitarse al interesado, con el objetivo de garantizar un tratamiento leal y transparente: el plazo durante el cual se conservarán los datos personales o, cuando no sea posible, los criterios utilizados para determinar este plazo, la existencia del derecho a solicitar al

responsable del tratamiento el acceso a los datos personales relativos al interesado, y su rectificación o supresión, o la limitación de su tratamiento, o a oponerse al tratamiento, así como el derecho a la portabilidad de los datos, la existencia del derecho a retirar el consentimiento en cualquier momento, sin que ello afecte a la licitud del tratamiento basado en el consentimiento previo a su retirada, el derecho a presentar una reclamación ante una autoridad de control, y la existencia de decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles.

De esta manera, el deber de información garantiza que los sujetos afectados por un tratamiento de datos de carácter personal conozcan, de forma previa a dicho tratamiento, los aspectos fundamentales del mismo, y tengan noticia de su puesta en práctica. En base a esta información, tales sujetos podrán hacer uso posteriormente de las facultades derivadas del principio de transparencia y del derecho a la protección de datos de carácter personal, garantizando un tratamiento lícito y leal de tales datos.

La primera de las facultades derivadas del principio de transparencia es el derecho de acceso, el cual permite al titular de los datos –de manera gratuita- conocer si otra persona, física o jurídica, dispone de información sobre él, si dicha información está sometida a tratamiento, y con qué finalidad, y averiguar el origen de donde procede tal información¹⁴³⁷. Este derecho de acceso viene reconocido de manera expresa en el art. 8.2 CDFUE, que dispone que “(...)Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que la conciernan y a su rectificación”. Asimismo, el RGPD recoge el derecho de acceso del interesado en su art. 15, cuyo apartado 1 desarrolla el contenido de esta facultad de la siguiente manera.

15.1. “El interesado tendrá derecho a obtener del responsable del tratamiento confirmación de si se están tratando o no datos personales que le conciernen y, en tal caso, derecho de acceso a los datos personales y a la siguiente información:

- a) los fines del tratamiento;*
- b) las categorías de datos personales de que se trate;*
- c) los destinatarios o las categorías de destinatarios a los que se comunicaron o serán comunicados los datos personales, en particular destinatarios en terceros u organizaciones internacionales;*
- d) de ser posible, el plazo previsto de conservación de los datos personales o, de no ser posible, los criterios utilizados para determinar este plazo;*
- e) la existencia del derecho a solicitar del responsable la rectificación o supresión de datos personales o la limitación del tratamiento de datos personales relativos al interesado, o a oponerse a dicho tratamiento;*
- f) el derecho a presentar una reclamación ante una autoridad de control;*
- g) cuando los datos personales no se hayan obtenido del interesado, cualquier información disponible sobre su origen;*

¹⁴³⁷ LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. y PIÑAR MAÑAS, J. L.: “El Derecho a la Autodeterminación Informativa”, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, p. 38. También SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes...*, op. cit., pp. 154-155.

h) la existencia de decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles, a que se refiere el artículo 22, apartados 1 y 4, y, al menos en tales casos, información significativa sobre la lógica aplicada, así como la importancia y las consecuencias previstas de dicho tratamiento para el interesado”.

Además de ello, el art. 15.2 RGPD contempla la posibilidad de ejercer este derecho de acceso aun cuando los datos objeto de tratamiento o conservación son transferidos a otra jurisdicción, de esta forma: *“Cuando se transfieran datos personales a un tercer país o a una organización internacional, el interesado tendrá derecho a ser informado de las garantías adecuadas en virtud del artículo 46 relativas a la transferencia”.*

Finalmente, el art. 15.3 reconoce el derecho del interesado a obtener una copia de los datos objeto de tratamiento, si bien deberá hacerse cargo del coste de emitir dicha copia, retribuyendo al responsable del tratamiento un “canon razonable”.

El derecho de acceso se constituye como un pilar fundamental del correcto ejercicio del derecho a la protección de datos de carácter personal, pues el mismo permite al titular tomar conciencia de la existencia de un concreto tratamiento de datos, de modo que pueda ejercer cualquiera de las otras facultades derivadas del derecho a la protección de datos. Así, el derecho de acceso permite al interesado conocer qué datos están en poder de otra persona, para poder así instar su corrección, su cancelación u oponerse a un determinado tratamiento de los mismos¹⁴³⁸.

La segunda de las facultades reconocidas a los titulares de los datos personales objeto de tratamiento es el derecho de rectificación. Este derecho viene recogido en el art. 16 RGPD, redactado en los siguientes términos: *“El interesado tendrá derecho a obtener sin dilación indebida del responsable del tratamiento la rectificación de los datos personales inexactos que le conciernan. Teniendo en cuenta los fines del tratamiento, el interesado tendrá derecho a que se completen los datos personales que sean incompletos, inclusive mediante una declaración adicional”.*

De este modo, el derecho de rectificación permite que el interesado o titular de los datos inste la corrección de aquella información que le concierne, evitando que otros sujetos puedan conservar o tratar datos erróneos. Asimismo, este derecho permite que el titular complete aquellos datos en poder de un tercero que considere incompletos. El derecho de rectificación se constituye así como una garantía del tratamiento correcto de los datos de carácter personal, evitando el procesamiento de datos incorrectos y las posibles consecuencias adversas derivadas de dicho procesamiento¹⁴³⁹.

En tercer lugar, el derecho de cancelación o supresión concede al interesado o titular la capacidad de requerir al responsable del tratamiento la eliminación de los datos que le

¹⁴³⁸ OLIVARES OLIVARES, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal...*, op. cit., p. 67.

¹⁴³⁹ Vid., en este sentido SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes...*, op. cit., p. 155.

conciernen, cuando concurre alguna de las circunstancias habilitantes recogidas en el art. 17.1 RGPD:

- “a) los datos personales ya no sean necesarios en relación con los fines para los que fueron recogidos o tratados de otro modo;*
- b) el interesado retire el consentimiento en que se basa el tratamiento de conformidad con el artículo 6, apartado 1, letra a), o el artículo 9, apartado 2, letra a), y este no se base en otro fundamento jurídico;*
- c) el interesado se oponga al tratamiento con arreglo al artículo 21, apartado 1, y no prevalezcan otros motivos legítimos para el tratamiento, o el interesado se oponga al tratamiento con arreglo al artículo 21, apartado 2;*
- d) los datos personales hayan sido tratados ilícitamente;*
- e) los datos personales deban suprimirse para el cumplimiento de una obligación legal establecida en el Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento;*
- f) los datos personales se hayan obtenido en relación con la oferta de servicios de la sociedad de la información mencionados en el artículo 8, apartado 1”.*

En presencia de estas circunstancias, por tanto, el interesado tiene derecho a solicitar al responsable del tratamiento la eliminación de aquellos datos que le conciernan, una eliminación que de acuerdo al art. 17.2 RGPD puede extenderse a otros sujetos cuando la información se haya hecho pública. No obstante, el ejercicio de este derecho puede limitarse, a tenor de lo dispuesto por el art. 17.3 RGPD, cuando el tratamiento sea necesario *“para el cumplimiento de una obligación legal que requiera el tratamiento de datos impuesta por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento, o para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable”*.

El RGPD contempla asimismo la posibilidad de instar, por parte del titular o interesado, la limitación en el uso de los datos. En este caso, dicho titular o interesado no pretende la supresión de los datos que le conciernen, pero sí restringir el tratamiento al que pueden ser sometidos tales datos. Ello puede ocurrir cuando tengan lugar cualesquiera de las siguientes circunstancias, recogidas en el art. 18.1 RGPD:

- “a) el interesado impugne la exactitud de los datos personales, durante un plazo que permita al responsable verificar la exactitud de los mismos;*
- b) el tratamiento sea ilícito y el interesado se oponga a la supresión de los datos personales y solicite en su lugar la limitación de su uso;*
- c) el responsable ya no necesite los datos personales para los fines del tratamiento, pero el interesado los necesite para la formulación, el ejercicio o la defensa de reclamaciones;*
- d) el interesado se haya opuesto al tratamiento en virtud del artículo 21, apartado 1, mientras se verifica si los motivos legítimos del responsable prevalecen sobre los del interesado”.*

En estos casos, y a la luz del art. 18.2 RGPD, cualquier tratamiento de datos más allá de la mera conservación de los mismos requerirá el consentimiento por parte del interesado, excepto cuando dicho tratamiento persiga a “*la formulación, el ejercicio o la defensa de reclamaciones, o con miras a la protección de los derechos de otra persona física o jurídica o por razones de interés público importante de la Unión o de un determinado Estado miembro*”.

Finalmente, el art. 21 RGPD recoge el derecho de oposición al tratamiento de datos personales, de acuerdo al cual el interesado o titular tiene la facultad de oponerse a dicho tratamiento cuando existan motivos legítimos¹⁴⁴⁰. A este respecto, el citado art. 21 RGPD establece que “(...) *El responsable del tratamiento dejará de tratar los datos personales, salvo que acredite motivos legítimos imperiosos para el tratamiento que prevalezcan sobre los intereses, los derechos y las libertades del interesado, o para la formulación, el ejercicio o la defensa de reclamaciones*”.

Estas facultades, como se apuntó al inicio de este apartado, garantizan que los titulares de los datos personales objeto de recopilación, conservación o procesamiento puedan ejercer un control efectivo sobre los mismos, asegurándose de que no existe ningún tratamiento ilícito y corrigiendo cualquier vulneración en su derecho a la protección de datos de carácter personal. A la hora de utilizar una herramienta como el intercambio internacional de información tributaria, el reconocimiento de un marco normativo claro para la aplicación de estos derechos y facultades resulta clave a la hora de salvaguardar el derecho a la protección de datos de carácter personal de los sujetos afectados.

Sin embargo, lo cierto es que el reconocimiento de estos derechos es escaso en los instrumentos analizados anteriormente y dedicados a implementar el intercambio de información entre Administraciones tributarias¹⁴⁴¹. En este sentido, el SEPD afirmó que tras la revisión de la propuesta de Directiva (la DCA de 2011) había observado que no se incluían disposiciones relativas al principio de transparencia, que indicasen cómo se comunica un intercambio de información o cómo ha de informarse a los interesados sobre el tratamiento de sus datos personales. Consecuentemente, este organismo instó al legislador europeo a introducir estos aspectos en la Directiva, estableciendo un marco jurídico claro relativo a estas facultades¹⁴⁴².

De hecho, la única referencia a los mismos viene comprendida en el art. 25 DCA, el cuál habilita a los Estados Miembros de la UE a limitar estos derechos con el objetivo de salvaguardar el interés público protegido por la propia Directiva. De este modo,

¹⁴⁴⁰ Vid. SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes...*, op. cit., p. 156; también OLIVARES OLIVARES, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal...*, op. cit., p.101.

¹⁴⁴¹ Vid., en este sentido, OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., pp. 83 y ss., quien analiza el reconocimiento de este derecho en diversas normas de la UE y modelos normativos OCDE dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias.

¹⁴⁴² SEPD, *Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa...*, op. cit., para. 27.

parece razonable pensar que algunas de estas facultades pueden verse limitadas en ciertas ocasiones para garantizar la satisfacción de las funciones y objetivos fijados para el intercambio de información. No obstante, como el GT29 afirma, “Cualquier restricción o excepción a dichas disposiciones (o a cualquier derecho del titular de los datos) debe estar limitada y debidamente justificada”, así como “prescrita por la ley”.

En este sentido, el SEPD recordó en su Comentario de 17 de julio de 2015, sobre la Reforma de la DCA, que el derecho a la protección de datos de carácter personal no es absoluto, sino que puede verse sometido a restricciones¹⁴⁴³. No obstante, estas restricciones deben cumplir con los requisitos fijados por el art. 52.1 de la CDFUE, y en todo caso respetar el principio de proporcionalidad y ser interpretadas de manera restrictiva. Además, el SEPD afirmó en este Comentario que cualquier restricción a las facultades derivadas del derecho a la protección de datos de carácter personal debía contar con garantías adecuadas, que garantizasen que la restricción a este derecho son limitadas y justificadas por la consecución de un objetivo legítimo¹⁴⁴⁴.

De esta manera, cualquier limitación a las facultades reconocidas por los derechos ARCO debe encontrarse definida de forma clara y precisa, y en todo caso interpretarse de la manera más restrictiva posible. Sin embargo, las limitaciones previstas por el art. 25 DCA resultan demasiado generales, poniendo en riesgo el cumplimiento del principio de transparencia en este ámbito¹⁴⁴⁵.

El SEPD propuso, en este mismo Comentario, la incorporación, a la normativa en materia de intercambio internacional de información tributaria, de previsiones que permitiesen encontrar un equilibrio entre el ejercicio de las facultades derivadas del derecho a la protección de datos de carácter personal y la consecución del objetivo marcado por parte de la Administración. Así, este órgano introdujo la posibilidad de informar a los sujetos afectados sobre el intercambio de información una vez transcurrido un cierto período de tiempo sin que la Administración tributaria o las Autoridades del Estado hubiesen decidido iniciar un procedimiento contra ellos, permitiendo el ejercicio de los derechos de acceso o cancelación¹⁴⁴⁶.

Esta reivindicación por parte del SEPD resulta, a mi juicio, adecuada. El reconocimiento de estas facultades, aun con ciertas restricciones, es un elemento

¹⁴⁴³ SEPD, *Formal comments of the EDPS on a proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation*, Bruselas, 17 de Julio de 2015, p. 1. En este sentido, el derecho a la protección de datos de carácter personal puede ser objeto de limitaciones, para proteger o garantizar otros bienes jurídicos o valores del ordenamiento. Así, el TEDH ha tenido ocasión de analizar, por ejemplo, el equilibrio entre la protección de los datos personales de naturaleza fiscal y la libertad de prensa, en el asunto TEDH *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy v. Finlandia*, de 21 de julio de 2015. Vid., en este sentido, RUIZ ZAPATERO, G.G., “El TEDH y la protección de la privacidad de los datos tributarios”, en *Quincena Fiscal*, nº 5/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

¹⁴⁴⁴ SEPD, *Formal comments of the EDPS on...*, op. cit., p. 2.

¹⁴⁴⁵ Ello ha suscitado la crítica doctrinal por parte de MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., pp. 7-8.

¹⁴⁴⁶ SEPD, *Formal comments of the EDPS on...*, op. cit., p. 2.

fundamental de la salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal. Este reconocimiento se hace aun más necesario en el caso del intercambio automático de información financiera o tributaria que implementan el CRS o la DCA II, instrumentos de marcado carácter multilateral. En estos intercambios automáticos se pretende un flujo de información rutinario y constante entre jurisdicciones muy diferentes, lo que dificulta la gestión de la propia información de aquellos sujetos afectados, e incide de manera directa en el contenido esencial del derecho a la protección de datos, esto es, el control sobre aquellos datos que atañen a un individuo.

A este respecto, la DCAII introdujo una modificación del art. 25, cumpliendo con el deber de información que obliga a comunicar ciertos datos a los sujetos afectados, de manera previa al inicio del intercambio automático¹⁴⁴⁷. Así, la DCAII incluye en este art. 25 un nuevo apartado 3, redactado como sigue:

“(...) cada Estado miembro garantizará que toda “institución financiera obligada a comunicar información” bajo su jurisdicción comunique a toda “persona física sujeta a comunicación de información” que la información sobre ella a que se refiere el artículo 8, apartado 3 bis, será recopilada y transferida con arreglo a la presente Directiva y que “la institución financiera obligada a comunicar información” facilite a dicha persona física toda la información a la que deba tener acceso con arreglo a la legislación nacional de desarrollo de la Directiva 95/46/CE, se facilitará con suficiente antelación para que la persona física pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la “institución financiera obligada a comunicar información” en cuestión comunique a la autoridad competente de su Estado miembro de residencia la información a la que se refiere el artículo 8, apartado 3 bis”.

Esta comunicación se realiza por parte del sujeto que recopila los datos, esto es, la entidad financiera donde se encuentra el activo o cuenta que puede resultar sujeta a reporte. Aun así es necesario apuntar que no existe, en los instrumentos analizados anteriormente, un criterio o modelo claro relativo a esta puesta en conocimiento del sujeto afectado –de hecho únicamente la DCAII contiene una previsión de este tipo-.

Así, esta notificación puede realizarse una única vez, antes del comienzo de este intercambio automático, y de manera genérica, sin especificar qué Autoridades o jurisdicciones van a recibir los datos en cuestión, con qué periodicidad, etc. Como resulta obvio, una notificación de este tipo dificulta el ejercicio de las facultades señaladas en este apartado, y puede traducirse, a la postre, en una quiebra del derecho a la protección de datos de carácter personal.

El reconocimiento de estas facultades a los sujetos afectados puede redundar, además, en un mejor funcionamiento del mecanismo de intercambio. Así, el conocimiento

¹⁴⁴⁷ Como afirma MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., pp. 12-13, esta comunicación debe tener lugar, en todo caso, *ex ante*, esto es, con anterioridad a que se inicie el intercambio.

relativo a los sujetos encargados del tratamiento de la información, o de los datos en su poder puede permitir a los titulares o interesados la corrección de errores en dicha información, o la comunicación con la Administración para evitar la apertura de expedientes o procedimientos innecesarios. De este modo, garantizar un cierto control sobre los datos personales enviados a otras jurisdicciones o recibidos desde el exterior puede asegurar una mejor gestión tributaria y reducir los costes derivados de errores o incorrecciones.

Ello es especialmente relevante en el caso del deber de información, pues el mismo es esencial para garantizar que los interesados puedan controlar de manera efectiva el uso de los datos objeto de tratamiento¹⁴⁴⁸. Esta cuestión ha sido puesta de manifiesto por la jurisprudencia del TJUE, quien en el caso *Bara* afirmó que la “(...) exigencia de información de los interesados resulta especialmente importante en la medida en que es una condición necesaria para el ejercicio por éstos de su derecho de acceso a los datos objeto de tratamiento y de rectificación de los mismos”¹⁴⁴⁹. De esta manera, el TJUE estableció que la exigencia de tratamiento leal de los datos personales “obliga a una administración pública a informar a los interesados de la transmisión de esos datos a otra administración pública para su tratamiento por ésta en su calidad de destinataria de dichos datos”¹⁴⁵⁰.

En consecuencia, este deber se constituye como un prerrequisito del ejercicio de cualquier facultad derivada del derecho a la protección de datos de carácter personal. De este modo, únicamente aquel sujeto que tenga conocimiento suficiente del suministro de información a una determinada Autoridad será capaz de ejercer -aun cuando existan restricciones necesarias para garantizar el funcionamiento del mecanismo de intercambio- su derecho a la protección de datos de carácter personal¹⁴⁵¹, tal y como exige el art. 8 CDFUE y ha reconocido el TJUE en el asunto *Schrems*¹⁴⁵².

No obstante, y como se apuntó anteriormente, los instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias, a excepción de la DCAII, no regulan suficientemente este deber de información, en contra de lo establecido por el TJUE. De hecho, de acuerdo a la postura defendida por el SEPD sería posible apreciar una vulneración del principio de transparencia en los instrumentos relativos al intercambio de información analizados anteriormente, al no reconocerse el deber de comunicar o informar sobre el tratamiento a los sujetos afectados¹⁴⁵³.

¹⁴⁴⁸ En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario...*, op. cit., p. 75.

¹⁴⁴⁹ STJUE, Caso C-201/14, *Bara*, de 1 de Octubre de 2015, para. 33.

¹⁴⁵⁰ STJUE, Caso C-201/14, *Bara*, de 1 de Octubre de 2015, para. 34.

¹⁴⁵¹ Vid. SEPD, *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation...*, op. cit., p. 2.

¹⁴⁵² STJUE, Caso C-362/14, *Schrems*, de 25 de julio de 2014, paras. 88 y ss.

¹⁴⁵³ SEPD, *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation...*, op. cit., p. 2. Vid. MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 11. Esta apreciación por parte del SEPD motivó, en última instancia, la modificación del art. 25.3 DCA en el sentido apuntado anteriormente.

A este respecto, una propuesta doctrinal¹⁴⁵⁴ apuesta por la inclusión o exclusión expresa de este deber en dichos instrumentos, de manera que el titular pueda prever mejor la actuación futura de la Administración tributaria. En este sentido, una opción lógica sería designar a las Autoridades competentes del Estado de residencia como las encargadas de cumplir con el deber de información¹⁴⁵⁵. Ello parece lógico teniendo en cuenta que en este Estado será donde previsiblemente se concentre el grueso de las obligaciones tributarias del titular, y la Administración del mismo será, en consecuencia, con la que más intensamente se relacione dicho titular. El reconocimiento del mismo permitiría, en la medida de lo posible, el ejercicio de los derechos ARCO, logrando, como se apuntó anteriormente, un aumento la seguridad jurídica y mejorando la eficacia del sistema de intercambio.

2.4. Medidas de seguridad y conservación de los datos intercambiados.

Por último, uno de los elementos clave a la hora de garantizar la salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal viene constituido por el conjunto garantías adoptadas para asegurar la confidencialidad de los datos recopilados y conservados, así como por la determinación cierta de un período de conservación de los mismos.

En este sentido, el GT29 ha afirmado que el intercambio automático y transfronterizo de información financiera o tributaria puede aumentar de manera exponencial los riesgos inherentes al procesamiento de datos personales, pues implica el tratamiento de una ingente cantidad de datos, sin precedentes en la cooperación fiscal internacional¹⁴⁵⁶. Además, teniendo en cuenta la especial cautela que debe existir sobre los datos de naturaleza tributaria, debido a la especial sensibilidad de los mismos, es necesario que los instrumentos y acuerdos internacionales dedicados a la implementación de esta herramienta comprendan medidas explícitas y detalladas, vinculantes para los Estados firmantes¹⁴⁵⁷.

Estas medidas de seguridad deben estar enfocadas a evitar, a juicio del GT29, cualquier destrucción accidental o ilegal, cualquier divulgación o acceso no autorizado o, en

¹⁴⁵⁴ OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., pp. 137-138.

¹⁴⁵⁵ El SEPD, *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation*, op. cit., p. 2, urgía al legislador europeo a introducir en la DCA un precepto que reconociese el deber de información, de conformidad con las exigencias derivadas del derecho a la protección de datos de carácter personal consagrado en el art. 8 CDFUE. En este sentido, OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria...*, op. cit., pp. 137-138, analiza las posibilidades de incluir en el MCOCDE, y en general en los instrumentos dedicados al intercambio internacional de información tributaria cláusulas relativas al deber de información durante la captación de los datos objeto de intercambio.

¹⁴⁵⁶ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 8.

¹⁴⁵⁷ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 8.

general, cualquier otra forma ilegal de procesamiento, incluyendo asimismo obligaciones de notificación a los sujetos afectados y Autoridades de control en caso de violación de estas medidas¹⁴⁵⁸.

Todos los instrumentos dedicados al reconocimiento e implementación del intercambio internacional de información tributaria reconocen, en mayor o menor medida, el carácter confidencial de los datos intercambiados. No obstante, la mayoría de estos instrumentos no contempla medidas de seguridad específicas, destinadas a garantizar que no se produzca ningún tratamiento ilícito de los datos de carácter personal que son objeto de intercambio. Al contrario, la mayoría de estos instrumentos dejan al albedrío de los Estados firmantes el establecimiento de medidas de seguridad más o menos exhaustivas.

En estos casos puede argumentarse que, dado que la mayoría de estos instrumentos son únicamente modelos normativos, destinados a ser utilizados como base para acuerdos jurídicos. La introducción de este tipo de medidas podría dificultar la celebración de tales acuerdos, al exigir un esfuerzo de adaptación del ordenamiento por parte de los firmantes. Sin embargo, la satisfacción de las exigencias derivadas del derecho a la protección de datos personales requiere del establecimiento y aplicación efectiva de tales medidas de seguridad.

Así, el art. 26.2 MCOCDE establece que los datos intercambiados gozarán, en el Estado que los recibe, del mismo grado de confidencialidad que el resto de información con naturaleza tributaria en poder de su Administración. De esta manera, el art. 26 MCOCDE traslada la fijación de las reglas sobre la confidencialidad de la información intercambiada, y las medidas de seguridad adoptadas para asegurar dicha confidencialidad, a los ordenamientos de los Estados firmantes.

No obstante, los Comentarios permiten que los Estados firmantes establezcan Acuerdos o Memorándums de entendimiento que fijen las reglas de confidencialidad aplicables a la información intercambiada, cuando consideren que su contraparte o contrapartes no cuentan con las medidas de seguridad necesarias. Asimismo, estos Comentarios contemplan la posibilidad de suspender el intercambio cuando una Autoridad considere que en el otro Estado no se están cumpliendo los requisitos mínimos para garantizar la confidencialidad de los datos intercambiados¹⁴⁵⁹.

El art. 8 MTIEA, por su parte, adopta el mismo enfoque que el art. 26.2 MCOCDE, estableciendo que los datos intercambiados gozan de la misma protección que aquella información de naturaleza fiscal en poder de las Autoridades del Estado receptor. Esta es, por otra parte, la previsión contenida en el art. 22.1 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, si bien el mismo reconoce que los datos intercambiados estarán sometidos a las previsiones relativas al derecho

¹⁴⁵⁸ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 8.

¹⁴⁵⁹ CMOCDE (2017), art. 26, para. 11.

fundamental a la protección de datos de carácter personal del Estado que suministra la información.

Aun así, ninguno de estos instrumentos reconoce medidas específicas destinadas a garantizar dicha confidencialidad, y prevenir cualquier filtración o utilización ilegítima de los datos intercambiados. Tampoco lo hace, por otro lado, la DCA. En este caso, y como se apuntó anteriormente, la Directiva realiza en su art. 25 una remisión a la normativa de la UE en materia de protección de datos, y a las medidas adoptadas por los EEMM en este ámbito con el objetivo de salvaguardar este derecho.

Respecto a los instrumentos que integran el así llamado “nuevo estándar”, basado en el intercambio automático de información tributaria y financiera, llama la atención la ausencia de medidas que garanticen la seguridad de los datos intercambiados. Precisamente la implementación de esta modalidad de intercambio requiere de la adopción de medidas de seguridad adicionales, pues la ingente cantidad de datos intercambiados, y su procesamiento rutinario aumentan el riesgo de que existan fallos de seguridad o utilizaciones ilícitas de los mismos¹⁴⁶⁰. No obstante, ni el Modelo IGA 1A FATCA, ni la DCAII, contemplan la adopción de medidas concretas en este ámbito, y únicamente contienen referencias genéricas al aseguramiento de la confidencialidad de la información intercambiada.

El art. 3.7 del Modelo IGA 1A remite a las normas sobre confidencialidad del CDI o TIEA utilizado como base para la aprobación del Acuerdo de intercambio automático de información financiera, afirmando que los datos intercambiados deben ser utilizados de conformidad con las normas previstas en dicho aquellos instrumentos. Por otro lado, el art. 3.8 del mismo Modelo establece que cada una de las partes firmantes debe remitir a su contraparte una confirmación por escrito sobre la existencia de las garantías y salvaguardas necesarias para asegurar la confidencialidad de la información intercambiada.

La DCAII, por su parte, no contempla ninguna medida de seguridad adicional a las previstas por la primera versión de la Directiva (2011/16), y únicamente establece que el intercambio automático debe realizarse utilizando “un formato electrónico adaptado”, así como el deber de la Comisión de adaptar la red CCN para permitir este intercambio y garantizar su seguridad. En este sentido, la única salvaguarda relativa al derecho a la protección de datos de carácter personal pasa por la modificación del art. 21.2 DCA, que pasa a quedar redactado del siguiente modo: “*Los Estados miembros garantizarán que se notifiquen a cada “persona física sujeta a comunicación de información” los fallos de seguridad en relación con sus datos cuando exista una probabilidad de que afecten negativamente a la protección de sus datos personales o de su intimidad.*” La DCAII, de esta manera, no implementa ninguna medida de prevención del filtrado de

¹⁴⁶⁰ Así lo han declarado el SEPD, *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending...*, op. cit., p. 2; y el GT29, *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes*, op. cit., p. 3.

información o la utilización ilícita de la misma, limitándose a fijar el deber de los EEMM de contar con un sistema de notificación de cualquier fallo de seguridad.

El nuevo Estándar Común de Reporte propuesto por la OCDE resulta el instrumento que detalla, en mayor medida, las medidas de seguridad a adoptar por parte de las Autoridades firmantes del Acuerdo de intercambio automático de información. De esta manera, el ECR desgrana en sus Comentarios acciones concretas a realizar por parte de estas Autoridades para asegurar que no existen tratamientos ilícitos de datos de carácter personal, garantizando el derecho consagrado por los arts. 8 CEDH y 8 CDFUE.

Así, la Sección 5.1 del Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes establece la confidencialidad de la información intercambiada, así como la obligación de establecer las salvaguardas necesarias para garantizar la protección de datos personales. Esta Sección, que fija la obligación general, viene desarrollada de manera meticulosa en los Comentarios al ECR, los cuales identifican las medidas de seguridad que, idealmente, deben estar presentes para preservar la confidencialidad de la información intercambiada.

De acuerdo a estos comentarios, existen tres factores determinantes de la garantía de esta confidencialidad, como son: (i) el marco jurídico vigente; (ii) el sistema de gestión de seguridad de la información; y (iii) el mecanismo de supervisión del cumplimiento y las sanciones aplicables ante una vulneración de la confidencialidad¹⁴⁶¹. El correcto diseño y aplicación de estos tres factores se convierte, de esta manera, en un elemento clave para garantizar el reconocimiento del derecho a la protección de datos de carácter personal en el intercambio automático de información financiera o tributaria.

El nuevo estándar de la OCDE presta así especial atención a las medidas de seguridad adoptadas para preservar la confidencialidad de los datos objeto de intercambio. Estas medidas comprenden, por un lado, los sistemas de gestión de la seguridad implementados por los Estados firmantes, esto es, todos aquellos aspectos prácticos y procedimentales enfocados a evitar cualquier vulneración de la confidencialidad. Por otro lado, estas medidas también comprenden aquellos sistemas de corrección frente a las quiebras o vulneraciones de dicha confidencialidad, caracterizadas por el establecimiento de planes de contingencia, la notificación a los sujetos afectados o la previsión de un catálogo de sanciones y penas aplicables a los responsables de tal vulneración.

Un sistema adecuado de gestión de la seguridad de la información intercambiada debe garantizar que los datos intercambiados únicamente son utilizados para los usos previstos en la normativa, evitando el acceso y conocimiento de los mismos por parte de sujetos que no guardan relación con estas tareas¹⁴⁶². Desde la perspectiva del derecho

¹⁴⁶¹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 7.

¹⁴⁶² OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 11 y 12.

fundamental a la protección de datos de carácter personal, ello implica garantizar el cumplimiento del principio de delimitación de la finalidad, permitiendo el procesamiento de tales datos únicamente cuando exista una relación directa entre el tratamiento que se pretende y el objetivo contemplado por la norma. En este sentido, los Comentarios al ECR identifican diversas áreas en las que deben existir normas y procedimientos enfocados a garantizar la seguridad de la información intercambiada.

A mi juicio, todos estos elementos de seguridad pueden dividirse en dos grandes campos. Por un lado, estaría la adopción de medidas técnicas, encaminadas a garantizar, en la práctica, la seguridad de la información intercambiada. Estas medidas guardan una estrecha relación con el derecho a la protección de datos de carácter personal, pues las mismas están enfocadas a asegurar que el acceso a los datos intercambiados y la utilización de los mismos cumpla con las exigencias derivadas de este derecho. Por otro lado, pueden identificarse aquellas medidas de planificación, encaminadas a la elaboración de protocolos y procedimientos y a la supervisión y evaluación del funcionamiento de estas medidas de carácter técnico o práctico.

Estas medidas de planificación, de acuerdo a los Comentarios al ECR, pasan por el establecimiento de un plan de acción para desarrollar, documentar, actualizar e implementar las medidas de seguridad de los sistemas de información¹⁴⁶³. Ello implica, en primer lugar, el diseño, desarrollo y ejecución de los controles de seguridad pertinentes¹⁴⁶⁴. Asimismo, es necesario la implementación de un plan de contingencia, que permita la recuperación de la información almacenada en caso de destrucción accidental o catástrofe¹⁴⁶⁵.

No obstante, también es necesario un mantenimiento constante del sistema de gestión y procesamiento de la información, que mantenga actualizadas las medidas de seguridad frente a nuevas amenazas¹⁴⁶⁶. Este mantenimiento debe incluir la realización periódica de evaluaciones de riesgos y evaluaciones de seguridad, con el objetivo de minimizar tales riesgos y corregir posibles deficiencias, identificando las áreas potencialmente peligrosas y anticipando cualquier posible vulneración de la confidencialidad de los datos intercambiados¹⁴⁶⁷.

Una correcta gestión de la seguridad de la información, de acuerdo a los Comentarios al ECR, requiere la adopción de medidas técnicas, prácticas y organizativas que aseguren la inviolabilidad e integridad de la información en poder de la Administración. Ello exige, en primer lugar, el establecimiento de una política de personal exhaustiva. Ello

¹⁴⁶³ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 18.

¹⁴⁶⁴ Los comentarios definen estas acciones como “Gestión de la configuración”. Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 19.

¹⁴⁶⁵ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 27.

¹⁴⁶⁶ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 23.

¹⁴⁶⁷ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 26 y 28.

requiere procesos de selección escrupulosos¹⁴⁶⁸, en los que se tengan en cuenta los antecedentes y formación de los candidatos. Esta formación debe ser, además, continua, revisando de manera continua los permisos de acceso de los empleados y manteniendo al día el conocimiento sobre las obligaciones de confidencialidad a las que se encuentran sujetos¹⁴⁶⁹. Además, es necesaria la existencia de un protocolo que prevea la suspensión inmediata de los permisos de acceso del personal cuando cause baja en la Administración por finalizar su relación laboral con esta, por traslado o jubilación, o cuando ello sea necesario por cualquier otra causa¹⁴⁷⁰.

Otro elemento clave a la hora de garantizar la seguridad y el tratamiento adecuado de los datos personales objeto de intercambio hace referencia a las salvaguardas relativas al acceso a la información. Ello exige, en primer lugar, la implementación de controles de acceso a dicha información, tanto físicos como digitales. De este modo, es necesario que la Administración que tiene estos datos en su poder cuente con guardias de seguridad, identificaciones o pases, delimitación de zonas donde puede almacenarse información sensible, etc.¹⁴⁷¹, así como sistemas de almacenamiento físico seguros y protegidos por claves de seguridad, cámaras o cajas fuertes etc¹⁴⁷².

Asimismo, la Administración en cuestión debe implementar sistemas de control de acceso a los dispositivos desde los que se realice la gestión y uso de la información objeto de intercambio. Este acceso, debe realizarse a través de un mecanismo que permita la identificación de usuarios y dispositivos, y que deniegue la entrada a cualquier individuo que no se encuentre correctamente autorizado¹⁴⁷³. Además, dicho acceso debe estar restringido a aquellos datos relacionados con la función específica que realice el sujeto autorizado¹⁴⁷⁴. Ello requiere contar, por un lado, con mecanismos de identificación de los propios datos, esto es, con sistemas que permitan determinar con exactitud qué datos se encuentran protegidos por la confidencialidad señalada, de modo que pueda limitarse el acceso a los mismos¹⁴⁷⁵. Por otro lado, es necesario que este sistema permita el rastreo de los accesos, de modo que sea posible identificar cualquier

¹⁴⁶⁸ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 13.

¹⁴⁶⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 14.

¹⁴⁷⁰ No obstante, aun cuando la relación laboral haya concluido estas personas seguirán sujetas a la obligación de confidencialidad sobre los datos a los que hayan tenido acceso. Vid. OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 15.

¹⁴⁷¹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 24 y 33.

¹⁴⁷² OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 17.

¹⁴⁷³ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 21.

¹⁴⁷⁴ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 20.

¹⁴⁷⁵ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, paras. 31 y 32.

acceso no permitido o detectar cualquier actividad irregular, no autorizada o inapropiada¹⁴⁷⁶.

Finalmente, es necesario implementar mecanismos de seguridad relativos a las transferencias de datos, garantizando la confidencialidad y encriptado de las comunicaciones así como la destrucción de todos aquellos datos que no sean necesarios –bien por resultar irrelevantes, bien por el paso del tiempo- para el cumplimiento de los objetivos fijados¹⁴⁷⁷.

Por otro lado, la gestión de la seguridad de la información intercambiada requiere la adopción de normas y protocolos de actuación aplicables ante cualquier posible vulneración de la confidencialidad. Ello implica, en primer lugar, la obligación de notificar, a las Autoridades del Estado que suministró la información, cualquier difusión o acceso no autorizado a dicha información. De esta manera, de acuerdo a la Sección 5.2 ECR, la Autoridad del Estado que recibió los datos tiene el deber de informar a su contraparte cualquier fallo de seguridad relativo a los datos intercambiados, y en su caso, las sanciones o penas impuestas a los responsables. Esta Sección queda redactada como sigue:

“Cada Autoridad Competente notificará inmediatamente a la otra Autoridad Competente toda violación de la obligación de confidencialidad o todo fallo de las salvaguardas, incluidas las sanciones y las acciones correctivas que correspondan”.

Esta obligación supone que las Autoridades implicadas puedan tomar conciencia rápidamente sobre cualquier quiebra o vulneración de la confidencialidad, lo que permite evitar riesgos adicionales en caso de filtraciones o accesos no autorizados a los datos intercambiados. Así, es posible prevenir en mayor medida tratamientos ilegítimos o utilidades ilícitas de la información intercambiada cuando no ha sido posible garantizar su confidencialidad. Además, esta obligación permite adoptar medidas correctoras con mayor celeridad, minimizando los posibles daños derivados de cualquier vulneración de la confidencialidad.

Sin embargo, desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal, esta previsión resulta insuficiente. Ello es así, en primer lugar, debido a que este derecho, de acuerdo a su regulación en el RGPD, exige que la comunicación sobre la vulneración de la confidencialidad se produzca tanto a las Autoridades de control en materia de protección de datos, como a los sujetos afectados.

Además, el RGPD establece unos plazos dentro de los cuales debe producirse dicha comunicación. De acuerdo al art. 34.1 del Reglamento, la comunicación al interesado debe efectuarse sin dilaciones indebidas. Por su parte, el art. 33.1 RGPD establece que

¹⁴⁷⁶ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 22.

¹⁴⁷⁷ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 15.

esta comunicación también debe efectuarse a la Autoridad de control en materia de protección de datos sin dilaciones indebidas, y en todo caso en un plazo no superior a las 72 horas desde que se haya tenido constancia de la misma.

Sin embargo, ninguno de estos plazos se encuentra recogido en la Sección 5.2 ECR ni en los Comentarios a la misma. Esta ausencia de plazos puede traducirse, en la práctica, en la ineficacia de la norma sobre notificación al resto de Autoridades, pues dicha notificación puede producirse cuando las medidas de prevención y corrección ya no sean eficaces o necesarias. De este modo, considero necesario la introducción de un plazo obligatorio para que se produzca dicha notificación, reduciendo el riesgo de tratamientos ilícitos derivados de cualquier filtración o vulneración de la confidencialidad.

Además, y para cumplir plenamente con las exigencias derivadas del derecho a la protección de datos de carácter personal, es necesario prever una comunicación a los posibles sujetos afectados, titulares de los datos en cuestión, de la vulneración de la confidencialidad. No hay que olvidar, a este respecto, que la vulneración de la confidencialidad de los datos intercambiados incide directamente sobre su derecho a la protección de datos, generando un alto riesgo de que existan tratamientos ilícitos de los mismos. Sin embargo, ninguno de los instrumentos analizados, dedicados a reconocer e implementar el intercambio de información entre Administraciones tributarias, incluye entre sus preceptos el deber de comunicar estas vulneraciones a los titulares de la información. Es por ello que considero necesaria la introducción de previsiones que reconozcan este deber, haciendo partícipes a los sujetos afectados de dicha comunicación con el objetivo de permitir a los mismos adoptar las medidas que consideren oportunas.

El RGPD, en sus arts. 33.2 y 34.2, también prevé el contenido mínimo que debe recoger esta comunicación a las Autoridades en materia de protección de datos y a los sujetos afectados por cualquier vulneración de la confidencialidad. Esta comunicación debe, al menos:

- “a) describir la naturaleza de la violación de la seguridad de los datos personales, inclusive, cuando sea posible, las categorías y el número aproximado de interesados afectados, y las categorías y el número aproximado de registros de datos personales afectados;*
- b) comunicar el nombre y los datos de contacto del delegado de protección de datos o de otro punto de contacto en el que pueda obtenerse más información;*
- c) describir las posibles consecuencias de la violación de la seguridad de los datos personales;*
- d) describir las medidas adoptadas o propuestas por el responsable del tratamiento para poner remedio a la violación de la seguridad de los datos personales, incluyendo, si procede, las medidas adoptadas para mitigar los posibles efectos negativos”.*

A este respecto, considero necesario que, junto a la previsión de un deber de comunicación a los sujetos afectados sobre cualquier filtración o acceso que comprometa la confidencialidad de la información intercambiada, las normas en materia de intercambio internacional de información tributaria deben incluir un contenido mínimo relativo a tal comunicación, tomando como referencia los arts. 33.2 y 34.2 RGPD mencionados. De este modo, sería posible garantizar con mayor eficacia el derecho a la protección de datos de carácter personal, mediante el reconocimiento de un deber integral de comunicación a los sujetos afectados por cualquier quiebra en la confidencialidad de los datos intercambiados.

Además de ello, los Comentarios al ECR prevén la necesidad de implementar procedimientos y protocolos de actuación frente a divulgaciones o utilidades indebidas de la información objeto de intercambio. Así, tras cualquier vulneración de este tipo, es necesario llevar a cabo un informe que comprenda recomendaciones para minimizar las posibles repercusiones de la misma, así como un análisis acerca de cómo evitar incidentes similares en el futuro¹⁴⁷⁸.

Finalmente, la previsión de todo un catálogo de sanciones relativas a la filtración o acceso no autorizado a dicha información es un elemento clave para la prevención y corrección de las posibles quiebras en la confidencialidad de la información intercambiada. Así, los Comentarios al ECR afirman que la legislación interna de los Estados firmantes debe prever sanciones y penas por la divulgación o tratamiento indebido de los datos intercambiados, así como procedimientos adecuados para su aplicación¹⁴⁷⁹. De este modo, contar con un régimen disciplinario relativo al tratamiento ilícito de esta información se convierte en una salvaguarda adicional para garantizar el derecho a la protección de datos de carácter personal.

Uno de los principales factores a la hora de examinar la proporcionalidad de una norma, desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal, viene determinado por el tiempo de conservación de los datos recopilados o intercambiados. Este elemento ha sido uno de los principales objetos de examen en la jurisprudencia del TJUE o del TEDH a la hora de analizar la compatibilidad de una determinada norma o actuación de la Administración con los arts. 8 CDFUE y 8 CEDH.

Así lo declaró el TEDH en el caso *S. and Marper v. UK*, en el cual afirmó que el establecimiento de reglas claras relativas, entre otros factores, a la duración y almacenamiento de los datos eran necesarias para establecer garantías frente a posibles abusos¹⁴⁸⁰. El TEDH estableció en este caso que el núcleo del derecho a la protección de datos de carácter personal exige que la retención de tales datos sea proporcionada al objetivo perseguido, y en todo caso, los mismos sean almacenados por un período

¹⁴⁷⁸ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 36.

¹⁴⁷⁹ OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes”, op. cit., Sección 5, para. 35.

¹⁴⁸⁰ STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008, para 99.

limitado¹⁴⁸¹. Además, es necesaria la fijación de criterios objetivos que restrinjan este período de tiempo, en base a la propia naturaleza de los datos almacenados, el objetivo perseguido, su potencial utilidad o la situación de los sujetos afectados¹⁴⁸².

En consecuencia, a juicio de este Tribunal, una norma que no estableciese límites temporales para la retención y almacenamiento de estos datos, y que no contase con criterios objetivos dirigidos a garantizar que esta retención se circunscribe a lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo perseguido, difícilmente puede colmar las exigencias del principio de proporcionalidad en relación al derecho a la protección de datos consagrado por el art. 8 CEDH¹⁴⁸³.

También el TJUE ha tenido ocasión de analizar la injerencia que supone, en el derecho a la protección de datos de carácter personal consagrado por el art. 8 CDFUE, el establecimiento de un determinado plazo de conservación de la información recopilada. Así, tomando como referencia, de nuevo, el caso *Digital Rights Ireland*, es posible afirmar que el período fijado por la normativa analizada –en el caso de esta Sentencia, la Directiva 2006/24–, es uno de los factores que pueden incidir con mayor intensidad en la garantía del derecho a la protección de datos de carácter personal. No en balde, es necesario recordar que un período de conservación de los datos más amplio aumenta las posibilidades de que se produzca una divulgación no permitida o un tratamiento ilícito de los mismos.

En el caso *Digital Rights Ireland*, el TJUE criticó duramente la regulación del plazo de conservación de los datos objeto de tratamiento contenido en la Directiva 2006/24. Así, según el Tribunal, esta Directiva establecía un plazo mínimo de 6 meses, sin que, en ningún caso, existiesen distinciones atendiendo a las categorías concretas de datos objeto de tratamiento, la posible utilidad para alcanzar el objetivo perseguido o las personas afectadas por dicho tratamiento¹⁴⁸⁴. Esta norma establecía asimismo un plazo máximo de conservación que se extendía hasta los 24 meses, si bien, como apuntó el Tribunal, no se establecían criterios objetivos relativos a la extensión de dicho período, que garantizasen que la conservación de los datos se limitaba a lo estrictamente necesario¹⁴⁸⁵.

Las resoluciones de ambos casos permiten extraer una conclusión clara respecto a la fijación de un período de conservación de los datos de carácter personal, y su compatibilidad con el derecho a la protección de datos de carácter personal. Así, este período debe acotarse de manera explícita en la normativa en cuestión¹⁴⁸⁶, la cual debe,

¹⁴⁸¹ STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008, para 107.

¹⁴⁸² STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008, para. 119.

¹⁴⁸³ STEDH, *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008, para. 119.

¹⁴⁸⁴ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 63.

¹⁴⁸⁵ STJUE Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014, para. 64.

¹⁴⁸⁶ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 7.

en todo caso, contar con reglas claras y precisas, basadas en elementos objetivos, que aseguren que esta conservación no se prolonga en el tiempo más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo perseguido¹⁴⁸⁷. En este sentido, es necesario que la norma que habilita al tratamiento contemple la obligación expresa de eliminar los datos en cuestión cuando dejen de ser necesarios para alcanzar la finalidad señalada¹⁴⁸⁸.

Sin embargo, una vez más, los instrumentos dedicados al reconocimiento del intercambio internacional de información tributaria contienen una regulación insuficiente en este aspecto, que permite cuestionar la proporcionalidad de estas normas y su compatibilidad con el derecho a la protección de datos de carácter personal. De esta manera, únicamente la DCA II introdujo, en la normativa sobre cooperación fiscal transfronteriza de la UE, un precepto encaminado a limitar en el tiempo el almacenamiento de los datos intercambiados entre las Administraciones tributarias de los EEMM.

La DCAII introdujo, algunos meses después del fallo sobre el caso *Digital Rights Ireland*, un nuevo apartado –el 4– en el art. 25, dedicado a la protección de datos de carácter personal, redactado del siguiente modo:

*“4. La información tratada de conformidad con la presente Directiva se conservará durante un período de tiempo no superior al necesario para lograr los fines de la presente Directiva, y en cualquier caso, de acuerdo con la normativa nacional en materia de plazos observada por cada responsable del tratamiento de datos”*¹⁴⁸⁹.

Ninguno de los demás instrumentos analizados refleja previsión alguna acerca del período de conservación o almacenamiento de la información recopilada e intercambiada. Tampoco existe, en ninguno de estos instrumentos, un catálogo de criterios o elementos objetivos encaminados a limitar el período de tiempo durante el que debe conservarse la información objeto de intercambio.

Esta situación es aún más preocupante teniendo en cuenta las limitaciones relativas a los derechos ARCO señaladas con anterioridad, en especial el derecho de cancelación. Todo ello supone que, en la práctica, no existan límites para la conservación de los datos intercambiados con arreglo a las normas analizadas en este trabajo, aumentando las probabilidades de que se produzcan filtraciones indebidas o tratamientos ilícitos de tales datos, y poniendo en riesgo la garantía del derecho a la protección de datos de todos los sujetos afectados. En este sentido, Esta situación tiene lugar, además, en el contexto de instrumentos multilaterales, que involucran a jurisdicciones muy diversas,

¹⁴⁸⁷ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 7.

¹⁴⁸⁸ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 7.

¹⁴⁸⁹ No obstante, MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 13, ha mostrado sus dudas acerca de este precepto, ya que a su juicio podría resultar insuficiente para satisfacer el principio de proporcionalidad, a la vista de la posición del TJUE en el citado caso *Digital Rights Ireland*, al no establecer plazos definidos.

las cuales cuentan con diferentes marcos regulatorios para la protección de datos de carácter personal.

Es por ello que considero absolutamente necesaria la introducción de reglas en este sentido en los instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias, que permitan conciliar el uso de esta herramienta con el respeto al derecho a la protección de datos de carácter personal¹⁴⁹⁰, y acoten en el tiempo el período de conservación de los datos intercambiados.

La inclusión de estas normas y el control de su correcto cumplimiento por los sujetos implicados –las Autoridades de los Estados firmantes- es más sencilla en el caso de la modalidad de intercambio previo requerimiento. En este caso, el intercambio tiene como objeto datos concretos, suministrados con arreglo a una finalidad específica y en relación a una obligación u obligaciones tributarias concretas. De este modo, es más fácil establecer la eliminación de eliminar aquellos datos intercambiados una vez la finalidad que justifica el intercambio ha sido cumplida, y puede asegurarse que los mismos ya no son necesarios –por ejemplo, por la finalización de un procedimiento de comprobación en el Estado receptor-.

El establecimiento de este deber, y el control posterior de su cumplimiento, resulta más necesario, pero también más complicado, en el caso del intercambio automático de información financiera o tributaria. Como se apuntó anteriormente, el intercambio automático implica la transmisión de ingentes cantidades de datos de manera periódica. Esta modalidad de intercambio tiene lugar sin que exista relación expresa con obligaciones tributarias concretas, por lo que determinar la necesidad de estos datos se torna una cuestión difusa. Así, las Administraciones se encontrarán con grandes cantidades de datos, respecto de los cuales será difícil acreditar su necesidad a la hora de lograr los objetivos fijados.

Además, el intercambio automático de información tributaria y financiera, como se apuntó anteriormente, implica la cesión, almacenamiento y tratamiento de grandes cantidades de información. La conservación de todos estos datos, sin suprimir aquellos que no sean necesarios para lograr el objetivo fijado, daría lugar, en opinión del GT29, a grandes archivos de difícil manejo por parte de la Administración¹⁴⁹¹. Así, cuestiones de eficiencia en la gestión aconsejan, también, la fijación de períodos de conservación de los datos adecuados y no excesivos.

¹⁴⁹⁰ Como se desprende de la jurisprudencia del TJUE en el caso *Schrems*, citado anteriormente, las Autoridades de los Estados firmantes son las encargadas de añadir garantías específicas en los instrumentos dedicados a la cooperación internacional, de manera que se asegure la salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal de los sujetos afectados. El GT29 también ha declarado de manera expresa que los acuerdos de cooperación fiscal transfronteriza deben incluir estas garantías, y en concreto una limitación del período de conservación de los datos intercambiados. Vid., GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 7. También MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales...”, op. cit., p. 23.

¹⁴⁹¹ GT29, *Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento...*, op. cit., p. 7.

Por último, esta modalidad de intercambio implica a sujetos de diferente naturaleza, Administraciones públicas e Instituciones financieras, cuyo régimen y plazo de conservación de la información ha de ser, por necesidad, diferente. En este esquema, las Instituciones financieras actúan como meros intermediarios, que deberían conservar estos datos por un período de tiempo muy limitado –hasta la constatación de que la Administración los ha recibido correctamente-. Por el contrario, las Administraciones deben llevar a cabo todo un proceso de tratamiento y análisis de estos datos, para la consecución de los objetivos fijados para esta herramienta –el principal de ellos, la constatación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus titulares-. Así, el período de conservación por parte de estas Administraciones será variable en función de las tareas realizadas por las mismas –comprobación de obligaciones concretas, análisis de riesgos, análisis estadísticos, etc.-

En este contexto, y como han declarado TJUE y TEDH, es necesario contar con reglas claras y precisas que permitan determinar qué datos son necesarios para alcanzar la finalidad perseguida y deben conservarse, y cuáles deben ser eliminados de conformidad al derecho a la protección de datos. A este respecto, quizá la fijación de un período de conservación ligado a las normas de prescripción del Estado que recibe la información pueda ser un primer paso para salvaguardar el derecho a la protección de datos en este ámbito.

No obstante, atendiendo a los criterios establecidos por el TEDH y TJUE, sería necesario complementar tal período con reglas objetivas que implicasen la eliminación de estos datos cuando se muestren manifiestamente innecesarios – en base al sujeto titular, su perfil como contribuyente, las potenciales obligaciones tributarias involucradas, etc.-. Únicamente a través de previsiones de esta naturaleza será posible conciliar el intercambio de información entre Administraciones tributarias con el principio de proporcionalidad, ligado al derecho a la protección de datos de carácter personal.

Estas reglas, como se apuntó con anterioridad, deberían ser incluidas en los instrumentos dedicados a implementar el intercambio de información entre Administraciones tributarias. En este sentido, un buen ejemplo puede encontrarse en el CDI entre España y Alemania¹⁴⁹². Este CDI contiene un Protocolo Adicional cuyo apartado X –referido al art. 25 del CDI, que habilita al intercambio de información tributaria- recoge algunas previsiones relativas a la protección de datos de los sujetos afectados.

Así, el apartado X.b) de este Protocolo dispone: *“El organismo que proporcione la información estará obligado a garantizar la exactitud y el interés previsible en el sentido de la primera frase del apartado 1 del art. 25 de los datos que vayan a comunicarse, así como su adecuación al objeto para el que se suministran. Puede*

¹⁴⁹² Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y su Protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.

preverse el interés de los datos si, en el caso concreto del que se trate, existe la posibilidad bien establecida de que el otro Estado contratante tenga derecho a aplicar el impuesto y no haya evidencias de que su autoridad competente conoce la información o de que puede tener conocimiento del hecho imponible sin el intercambio de información. En caso de que se proporcionaran datos inadecuados o que no hubieran debido proporcionarse, se informará sin dilación de este hecho al organismo receptor. Este organismo estará obligado a corregir o eliminar los datos de conformidad con la transposición de la Directiva 95/46/EC. Si los datos fueran fruto de un intercambio espontáneo, el organismo receptor verificará sin demora la necesidad de los datos a los efectos a los que se proporcionaron. Este organismo procederá a la eliminación inmediata de cualquier dato innecesario”.

El CDI entre España y Alemania constituye así un buen ejemplo sobre la protección de datos de los sujetos afectados por el intercambio de información al que este Convenio habilita. El Protocolo al mismo comprende ciertas reglas que obligan a respetar el principio de delimitación de la finalidad, asegurándose que los datos no son excesivos, y que resultan en todo caso pertinentes.

Este Protocolo recoge también la posibilidad de corregir o eliminar aquellos datos erróneos o innecesarios. Si bien esta facultad no corresponde al titular, el Protocolo regula el deber del órgano que recibió la información de proceder a la rectificación o eliminación de tales datos. De este modo, aunque no exista un reconocimiento de los derechos de rectificación o cancelación, sí existe una cierta cobertura de los mismos, a través del establecimiento de una obligación para el responsable del tratamiento –la Autoridad que recibe los datos-. La limitación en el ejercicio de tales derechos, por tanto, viene equilibrada por esta obligación, con el objetivo de interferir en la menor medida posible, en el derecho a la protección de datos de carácter personal.

Asimismo, el apartado X.c) dispone que *“El organismo receptor, de conformidad con su normativa interna, informará a la persona a la que concierne la información sobre la recopilación de datos por el órgano provisor, a menos que esta se hubiera intercambiado espontáneamente (...)”*. Esta previsión viene ampliada por el apartado X.d), el cual establece que *“Prevía solicitud de la persona a la que concierne la información, se la informará de los datos que se han intercambiado referidos a ella, así como del uso al que se destinan de conformidad con la normativa interna del Estado contratante que proporciona la información”*.

El Protocolo garantiza aquí el deber de información derivado del derecho a la protección de datos de carácter personal, situando la responsabilidad sobre el órgano requirente, una vez este haya recibido la información. Dicho órgano únicamente debe comunicar al titular de los datos que dicha recopilación ha tenido lugar, si bien previa solicitud de dicho titular este órgano debe también informar sobre los concretos datos intercambiados, así como el uso al que se destinan tales datos.

Finalmente, el apartado X.f) completa las previsiones relativas al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal de los sujetos afectados por el intercambio de información, disponiendo lo siguiente: *“Cuando la normativa interna del Estado que proporciona la información contenga disposiciones específicas relativas a la eliminación de los datos personales facilitados, dicho organismo informará de esta circunstancia al organismo receptor. En cualquier caso, los datos personales facilitados podrán eliminarse conforme a la transposición de la Directiva 95/46/EC una vez que no sean necesarios para el objeto al que se comunicaron”*.

Este apartado X.f) contempla así la limitación del período de conservación de los datos, una vez los mismos dejen de ser necesarios. Esta previsión, como se apuntó anteriormente, es necesaria para garantizar la proporcionalidad de la norma de acuerdo a la reciente jurisprudencia del TJUE. La misma, junto con los apartados analizados en este epígrafe, permite un tratamiento de los datos personales, ligado al intercambio de información entre Administraciones tributarias, más respetuoso con el derecho a la protección de datos de carácter personal. Todas estas previsiones, por tanto, garantizan una utilización de esta herramienta acorde a las exigencias derivadas de este derecho, salvaguardando, en mayor medida, la legitimidad del intercambio internacional de información tributaria.

3. La posición jurídica de los afectados en el intercambio internacional de información tributaria.

De manera tradicional, los instrumentos dedicados al intercambio internacional de información tributaria han dedicado escasa atención la posición jurídica del obligado tributario en dicho intercambio. La regulación de dicha posición jurídica no cuenta, de este modo, con un marco normativo uniforme en el plano internacional, que garantice un mismo nivel de protección a todos los sujetos afectados por un intercambio de información entre Administraciones tributarias. En consecuencia, el reconocimiento del derecho a participar en el procedimiento de intercambio de información depende únicamente de la decisión del legislador de uno u otro Estado, lo que en la práctica supone la existencia de diversos regímenes de protección frente a la utilización de un mismo mecanismo de cooperación¹⁴⁹³.

Como ha quedado de manifiesto a lo largo del Capítulo I de este trabajo, la fiscalidad internacional ha tomado una senda que avanza, cada vez más, hacia la cooperación y aproximación entre Estados, logrando un ejercicio del poder tributario coordinado. Ello genera un aumento de los procedimientos con componente transfronterizo, los cuales afectan, cada vez con mayor intensidad, a los obligados tributarios que operan en más de una jurisdicción. Sin embargo, esta coordinación no tiene su reflejo en el reconocimiento y la tutela de los derechos de dichos obligados tributarios en este

¹⁴⁹³ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, en *Intertax*, Volumen 28, Issue 12, Kluwer Law International, Holanda, 2000, p. 466.

ámbito¹⁴⁹⁴. De igual manera que ocurría con los dos derechos fundamentales examinados anteriormente en este Capítulo –intimidad y protección de datos–, los instrumentos dedicados al intercambio de información tributaria analizados únicamente contienen algunas referencias genéricas a los derechos de los interesados, sin otorgar verdaderas facultades de participación a los sujetos afectados.

El Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua prevé la posibilidad de que las Autoridades de los Estados parte comuniquen la existencia, en su ordenamiento interno, de un derecho de notificación a los sujetos afectados. Como recoge el art. 4.3 de esta Convención Multilateral: *“Cualquier Parte puede, mediante declaración dirigida a uno de los depositarios, indicar que, de conformidad con su legislación interna, sus autoridades podrán informar a sus residentes o nacionales antes de transmitir información relacionada con ellos”*. De esta manera, el art. 4.3 de la Convención Multilateral no reconoce un derecho de notificación a los sujetos afectados, sino que traslada a los ordenamientos de los Estados parte la capacidad de reconocer, o no, este derecho.

Por su parte, el MCOCDE no reconoce en su art. 26 ninguna facultad a los obligados tributarios que puedan verse afectados por un intercambio de información entre las Administraciones de los Estados firmantes. Este Modelo solamente recoge una referencia a la posibilidad de que los Estados, en su ordenamiento interno, prevean el derecho del obligado tributario a ser notificado. Estos Comentarios al MCOCDE, reconocen la importancia del derecho de notificación, afirmando que *“Tales procedimientos de notificación podrían constituir un elemento importante de los derechos garantizados por la ley interna. Pueden ayudar a evitar errores (v.g. en casos de identidad errónea) y a facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados que colaboren voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado que solicita la información)”*¹⁴⁹⁵.

Sin embargo, y pese a esta afirmación, los Comentarios al Modelo señalan que tales derechos no pueden constituir un obstáculo a la realización del intercambio. En este sentido, los Comentarios anteponen la eficacia del intercambio al reconocimiento de estas facultades, estableciendo que *“(…) los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula. Dicho de otro modo, no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberían admitir excepciones a las notificaciones previas, por ejemplo, en casos en que la solicitud de información es de naturaleza muy*

¹⁴⁹⁴ Esta cuestión ha venido siendo denunciada por la doctrina desde hace tiempo. Vid., entre otros, BRANSON, C. C., “The international exchange of Information...” op. cit., p. 71; DIEPVENS, N. y DEBELVA, F., “The Evolution of the Exchange of Information”, op. cit., p. 215. También SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 20; o DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 447.

¹⁴⁹⁵ CMOCDE (2017), Art. 26.3, para. 14.1.

*urgente o la notificación pudiera socavar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el Estado que solicita la información”*¹⁴⁹⁶.

Por último, los Comentarios también recogen la obligación de los Estados firmantes de poner en conocimiento de sus contrapartes, antes de la firma del CDI, cualquier derecho de notificación presente en su ordenamiento interno. Esta previsión se encuentra redactada en los siguientes términos: *“Un Estado contratante que, de acuerdo con su legislación interna, deba notificar a la persona que suministró la información o al contribuyente que se ha propuesto un determinado intercambio de información debería informar a su socio convencional por escrito de esta condición y de cuáles son las consecuencias para con sus obligaciones en relación a la asistencia mutua. Esta información debería ofrecerse al otro Estado contratante previa a la firma del convenio y en adelante siempre que las normas correspondientes fueran objeto de modificación”*¹⁴⁹⁷.

El MCOCDE, de este modo, no establece un marco regulatorio de la posición jurídica de los sujetos afectados por un intercambio de información. Al contrario, los Comentarios al art. 26 de este Modelo se limitan a reconocer que ciertos Estados contemplan un derecho de notificación a los sujetos afectados por la utilización de esta herramienta, al tiempo que afirman que dicho reconocimiento no puede constituir una traba a la eficacia del intercambio.

Este también es el enfoque adoptado por el MTIEA, el cual establece en su art. 1 que *“Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información”*.

Los Comentarios al MTIEA complementan la previsión de este art. 1, afirmando que *“La última frase del Artículo 1 garantiza la salvaguarda de los derechos procesales de la Parte requerida siempre que no obstruyan o retrasen indebidamente el intercambio de información. Entre tales derechos cabe incluir, ateniéndose a las circunstancias, el derecho a recibir notificación, el derecho a oponerse al intercambio de información después de recibida la notificación o el derecho a oponerse a las medidas para recabar información adoptadas por la Parte requerida. Estos derechos y salvaguardas procesales incluyen asimismo cualesquiera otros derechos concedidos a las personas que se deriven de acuerdos internacionales en materia de derechos humanos, y la expresión “que no impidan o retrasen indebidamente” indica que tales derechos pueden tener preponderancia sobre el Acuerdo”*¹⁴⁹⁸.

El MTIEA contiene, en este sentido, una referencia más completa a los derechos de los obligados tributarios afectados por el intercambio. No obstante, el mismo tampoco diseña un marco jurídico relativo a la posición jurídica de estos obligados, ni desarrolla las facultades de participación de tales sujetos en un procedimiento de intercambio. Este

¹⁴⁹⁶ CMOCDE (2017), Art. 26.3, para. 14.1.

¹⁴⁹⁷ CMOCDE (2017), Art. 26.3, para. 14.1.

¹⁴⁹⁸ MTIEA (2015), art. 1, para. 5.

Modelo –tanto en el articulado como en sus Comentarios-, mantiene la necesidad de garantizar la eficacia del intercambio frente a estas facultades o derechos.

Ello viene confirmado por lo dispuesto en el apartado 6 de estos Comentarios al art. 1, el cual afirma que *“El Artículo 1 establece un equilibrio entre los derechos concedidos a las personas en la Parte requerida y la necesidad de un intercambio efectivo de información. Dicho artículo estipula que los derechos y salvaguardas no quedan invalidados por el solo hecho de que puedan, en determinadas circunstancias, actuar como elementos que impidan o retrasen el intercambio efectivo de información”*¹⁴⁹⁹.

No obstante, este apartado 6 también estipula que *“el Artículo 1 obliga a la Parte requerida a asegurarse de que ninguno de estos derechos y salvaguardas se aplique de modo que pueda impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, una salvaguarda procesal establecida de buena fe en la Parte requerida puede retrasar la contestación a un requerimiento de información. No obstante, este retraso no debe considerarse como un elemento que “impida o retrase indebidamente” el intercambio efectivo de información, a menos que sea de tal índole que cuestione la utilidad del acuerdo sobre intercambio de información para la Parte requirente”*¹⁵⁰⁰.

De esta manera, los Comentarios al art. 1 MTIEA establecen que las partes firmantes deben *“asegurarse de que la información solicitada al amparo del Acuerdo pueda obtenerse de la manera más expeditiva posible, garantizando al mismo tiempo una protección adecuada de los derechos de los contribuyentes”*¹⁵⁰¹. El MTIEA contiene así una regulación más respetuosa con los derechos de los obligados tributarios afectados por el intercambio, buscando un equilibrio entre tales derechos y la efectividad del intercambio. Sin embargo, este Modelo no dispone de normas que regulen de manera expresa la posición jurídica de tales obligados, haciendo referencia, una vez más, al reconocimiento de tales derechos en los ordenamientos domésticos de los Estados involucrados.

La DCA no contempla, en ninguna de sus versiones, el reconocimiento de derechos o facultades de participación a los obligados tributarios en el intercambio de información. Tampoco lo hacen, a este respecto, ninguno de los instrumentos dedicados al intercambio automático de información tributaria o financiera analizados en este trabajo –el Modelo IGA 1A FATCA, el ECR de la OCDE y su MCAA o la DCAII, aquellos pertenecientes al así llamado “nuevo estándar”-. En estos instrumentos existen ciertas previsiones relativas a la relación de las Administraciones implicadas en el intercambio con aquellos sujetos obligados a suministrar información, las Instituciones financieras, pero no así con los sujetos afectados por el intercambio, los obligados tributarios cuya información se recopila y transmite.

¹⁴⁹⁹ CMTIEA (2015), art. 1, para. 6.

¹⁵⁰⁰ CMTIEA (2015), art. 1, para. 6.

¹⁵⁰¹ CMTIEA (2015), art. 1, para. 6.

De esta manera, todos los instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias analizados en este trabajo dejan al albedrío de los Estados implicados el reconocimiento de la posición jurídica de los sujetos afectados por el intercambio, sin establecer un marco jurídico claro en relación a dicha posición¹⁵⁰². La ausencia de este reconocimiento expreso en los instrumentos analizados en este trabajo obliga, por tanto, a buscar otras fuentes, de acuerdo a las cuales pueda construirse un régimen de participación adecuado.

De acuerdo a la jurisprudencia reciente del TJUE¹⁵⁰³, el reconocimiento de estas facultades puede derivar del derecho de defensa, consagrado en los arts. 47 y 48 CDFUE. Ello resulta lógico, teniendo en cuenta que uno de los cometidos principales de estas facultades es el de garantizar que no se genera una indefensión en el sujeto afectado que pueda derivar en la vulneración de otros derechos fundamentales o en la lesión de sus intereses legítimos.

Las siguientes páginas estarán dedicadas, consecuentemente, a analizar el reconocimiento del derecho de defensa en este ámbito, de conformidad con la jurisprudencia del TEDH y el TJUE. A este respecto, no puede obviarse el nuevo rol adoptado por el TJUE, tras la aprobación del tratado de Roma y el reconocimiento de la vigencia del CEDH¹⁵⁰⁴ y la aplicabilidad directa de la CDFUE, quien cada vez con mayor intensidad adopta una función de protección de los Derechos Fundamentales de los ciudadanos de la UE¹⁵⁰⁵. El apartado final de este trabajo versará sobre la configuración legal de la posición jurídica del contribuyente, tomando como punto de partida la posición adoptada por estos Tribunales, y formulando diversas propuestas para el reconocimiento de los derechos de participación de los sujetos afectados en el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

3.1 El reconocimiento del derecho de defensa en el intercambio internacional de información tributaria. La jurisprudencia del TJUE y el TEDH.

Como ha quedado de manifiesto al inicio de este apartado, la cuestión sobre la protección de los derechos de los obligados tributarios ha sido objeto de escasa atención por parte de aquellos legisladores e instituciones encargadas de elaborar los instrumentos y modelos normativos internacionales dedicados al intercambio de información entre las Administraciones tributarias. Sin embargo, la utilización de esta

¹⁵⁰² Así lo afirma también CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., pp. 337-338.

¹⁵⁰³ El TJUE ha analizado la injerencia del intercambio de información en el derecho a la defensa en los casos C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013 y C-682/15, *Berlioz*, de 16 de mayo de 2017.

¹⁵⁰⁴ Como dispone el art. 6.2 TUE: “La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales”.

¹⁵⁰⁵ RICHARDSON, M., “The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences”, en *EC Tax Review*, núm. 2017-6, Kluwer Law International, Holanda, 2017, pp. 324-325. También POELMAN, E., “Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union”, en *Intertax*, Volume 43, Issue 2, Kluwer Law International, Holanda, 2015, p. 173.

herramienta ha colisionado, en diversas ocasiones, con los derechos de los sujetos afectados por el intercambio, y en especial con el derecho de defensa. En este sentido, el TJUE ha tenido la ocasión de pronunciarse, en los últimos años, en dos Resoluciones clave respecto del derecho de defensa en el procedimiento de intercambio, y su traducción en facultades de participación en el mismo.

La primera Resolución del TJUE recaída a este respecto es la relativa al el Caso *Sabou*¹⁵⁰⁶. En este caso, el TJUE tuvo la oportunidad de examinar –como respuesta a una cuestión prejudicial- el núcleo esencial de los derechos de participación de los contribuyentes frente a los procedimientos de intercambio internacional de información tributaria en la UE. De este modo, el Tribunal enfrenta en primer lugar la cuestión que plantea si el “Derecho de la Unión, tal como resulta de la Directiva 77/799 y del derecho fundamental a ser oído, atribuye al contribuyente de un Estado miembro el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro, a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido y a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado¹⁵⁰⁷”.

Esta es una cuestión crucial, pues al fin y al cabo de la respuesta del Tribunal derivarán, a futuro, todos los reconocimientos, o no reconocimientos, de derechos de participación de los obligados tributarios en el intercambio de información. Frente a la misma, el Tribunal declara que “el examen de la Directiva 77/799 se deduce que esta Directiva, cuyo objeto es regular la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, coordina la transmisión de información entre las autoridades competentes, imponiendo a los Estados miembros algunas obligaciones. En cambio, la Directiva no atribuye derechos específicos a los contribuyentes (véase la sentencia *Twoh International*, antes citada, párrafo 31¹⁵⁰⁸) ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a aquéllos¹⁵⁰⁹”.

Esto es, en primer lugar y atendiendo únicamente a la normativa que habilita a la cooperación fiscal entre los EEMM de la UE –la Directiva 77/799-, el contribuyente no

¹⁵⁰⁶ Caso C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013. El Sr. Sabou, futbolista profesional residente en la República Checa, incluyó en su declaración de la renta del período de 2004 ciertos gastos realizados en diversos EEMM con vistas al traspaso a alguno de los clubes de dichos Estados. La Administración tributaria checa, al objeto de comprobar la veracidad de dichos gastos, requirió por vía de intercambio de información los datos necesarios a las Administraciones de Francia, España y Reino Unido, cuya respuesta aseguró que los clubes en cuestión negaban conocer al Sr. Sabou. En vista de esta respuesta, la Administración checa remitió una nueva declaración al Sr. Sabou, en la que no reconocía los gastos alegados y practicaba una nueva liquidación. Frente a esta nueva declaración, el Sr. Sabou alegó la inexistencia de una notificación o puesta en conocimiento a su persona de las solicitudes remitidas por la Administración checa a otros Estados. Esta falta de puesta en conocimiento había supuesto que el propio interesado no había podido participar de la formulación de las preguntas.

¹⁵⁰⁷ Caso C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013, para. 30.

¹⁵⁰⁸ Caso C-184/05, *Twoh*, de 27 de septiembre de 2007, para. 31.

¹⁵⁰⁹ Caso C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013, para. 36.

ve reconocido su derecho a la participación en el procedimiento, pues esta norma no realiza un reconocimiento de derechos en su articulado¹⁵¹⁰.

Sin embargo, como el Tribunal reconoce, dicho derecho podría derivar del propio derecho de defensa del contribuyente, reconocido en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE) y como principio general del Derecho de la Unión. Este principio es aplicable, como apunta el TJUE, en todos aquellos casos en los que la actuación de la Administración deriva en un acto lesivo para la persona. En la determinación de la existencia de este derecho de participación derivado del derecho de defensa, el Tribunal acoge las alegaciones formuladas por todos los Estados que tomaron parte en el procedimiento. De acuerdo a los mismos, en todo procedimiento de inspección, en el que se enmarca el intercambio de información, es necesario distinguir dos fases diferenciadas¹⁵¹¹.

La primera de ellas, la fase de investigación, tiene como objetivo la recopilación de todos los datos necesarios para la Administración tributaria. Es en esta fase en la que se encuadra el intercambio de información, como un método más de recopilación de información relevante para la Administración. En esta fase, y como reconoce el Tribunal, la Administración no está obligada a poner en conocimiento del contribuyente sus actuaciones, ni a requerir sus observaciones al respecto.

La segunda de ellas, encaminada a la determinación de la obligación tributaria que corresponde al contribuyente, sí presenta, por el contrario, un carácter contradictorio. Consecuentemente, es en esta fase en la que el contribuyente puede hacer uso de su derecho de defensa, debe ser oído y puede presentar sus alegaciones frente a la actuación de la Administración.

Esta separación en dos fases, y restricción de la contrariedad únicamente a la segunda, implica, a juicio del Tribunal, que el “derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente”¹⁵¹².

De este modo, el Tribunal niega la posibilidad de que el contribuyente afectado por un intercambio de información tenga derecho alguno a la participación en el mismo. Ello es así, en primer lugar, porque la norma habilitante – la Directiva 77/799- no contiene ninguna previsión expresa al respecto. En segundo lugar, y respecto al derecho de defensa, el ejercicio del mismo no deriva en el reconocimiento de la participación del contribuyente en el intercambio. Dicho intercambio se realiza en una fase de investigación encaminada a la obtención de información por parte de las autoridades, en

¹⁵¹⁰ Caso C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013, para. 36.

¹⁵¹¹ Caso C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013. La descripción de estos argumentos puede encontrarse en los párrafos 37 y ss.

¹⁵¹² Caso C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013, para. 44.

la que la Administración no viene obligada a reconocer ningún tipo de participación al contribuyente. El resultado es que, ni por una ni por otra vía, el contribuyente cuenta con la posibilidad de participar del intercambio.

Junto a ello, y para cerrar su argumentación, el Tribunal determina que el Derecho de la UE –en concreto, la Directiva 77/799- no establece la forma de cuestionar la exactitud de la información intercambiada. A este respecto por tanto, incumbe a los ordenamientos nacionales establecer las normas que habiliten a dicho cuestionamiento. De este modo, aquellos contribuyentes inmersos en un procedimiento de intercambio de información únicamente pueden ejercer su derecho a cuestionar las informaciones recibidas por el Estado requirente, en dicho Estado, y de acuerdo al ordenamiento del mismo¹⁵¹³.

Esta circunstancia supone no reconocer, de acuerdo al Derecho de la Unión, capacidad alguna para cuestionar la veracidad o exactitud de dicha información en el Estado encargado de la obtención de la misma, esto es, el Estado requerido. Ello puede resultar problemático teniendo en cuenta que la validez de la información intercambiada en gran medida depende de las condiciones de su obtención por parte del Estado requerido, en aplicación de su propia normativa interna¹⁵¹⁴.

El Tribunal niega, en el caso *Sabou*, la obligación de los Estados de garantizar del derecho de defensa en el procedimiento de intercambio de información tributaria. Las Autoridades del Estado que solicita la información deben conceder audiencia al interesado, en todo caso, antes de adoptar una decisión relativa a sus obligaciones tributarias, posibles infracciones y sanciones, responsabilidad penal, etc. Además, este interesado debe tener la posibilidad de cuestionar la exactitud del material probatorio, es decir, de toda aquella información obtenida a través del intercambio¹⁵¹⁵. No obstante, a juicio del Tribunal, corresponde a los Estados la decisión acerca de cuándo debe ser aplicado este derecho, pudiendo darse audiencia al interesado una vez el procedimiento de intercambio ha finalizado y el órgano que debe resolver cuenta con toda la información necesaria.

Así, el TJUE garantiza, en todo caso, una protección “en diferido” a los sujetos afectados por el intercambio de información. Esta postura, sin embargo, no concuerda con la doctrina emitida por el TEDH, quien sí considera que las garantías que ofrece el derecho de defensa al interesado deben extenderse a la fase de recopilación de pruebas –

¹⁵¹³ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou”, en *Carta Tributaria, Monografías*, nº 2, 2014, p. 7.

¹⁵¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa...”, op. cit., p. 8.

¹⁵¹⁵ Vid., en este sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures”, en *Bulletin for International Taxation*, Septiembre 2014, IBFD, Ámsterdam (Holanda), 2014, p. 500.

en este caso, el intercambio de información-¹⁵¹⁶. Ello ha sido puesto de manifiesto, por este Tribunal, en los Casos *Janosevic*¹⁵¹⁷ y *Ravon*¹⁵¹⁸.

El Sr. Janosevic, residente en Suecia, era propietario de una empresa de taxi que fue inspeccionada por la Administración tributaria sueca. Como resultado de dicha inspección, la Administración tributaria apreció que la empresa había declarado e ingresado una cantidad menor a la que en realidad le correspondía. En consecuencia, la Administración resolvió el aumento de su base imponible, con la consecuente aplicación de recargos y sanciones, a las que se unieron las acusaciones por fraude fiscal y documental. El Sr. Janosevic fue condenado, por estos motivos, a 10 meses de cárcel.

No obstante, el Sr. Janosevic recurrió la liquidación de la Administración ante los Tribunales, alegando que la información en poder de la Administración que dio lugar a dicha liquidación –y las sanciones y recargos derivados de la misma- era incorrecta, y solicitando la suspensión cautelar de la ejecución de la misma, así como de las sanciones y recargos asociados a ella. Sin embargo, esta suspensión no fue concedida, y la Administración continuó con el procedimiento de ejecución, tomando las medidas necesarias para el cobro de la deuda tributaria, recargos y sanciones.

El Sr. Janosevic alegó, frente a esta actuación, que existía una vulneración del art. 6 CEDH, en tanto en cuanto su presunción de inocencia no había sido respetada. En opinión del Sr. Janosevic, la satisfacción de esta presunción de inocencia exigía a la Administración esperar la Resolución del recurso en los Tribunales, y no continuar con el procedimiento de ejecución iniciado.

El TEDH analizó, en primer lugar, la aplicabilidad del art. 6 CEDH al caso del Sr. Janosevic. No hay que olvidar, a este respecto, que la postura tradicional del Tribunal en este sentido ha pasado por denegar la aplicabilidad del art. 6 del Convenio a los asuntos meramente tributarios, como se desprende del caso *Ferrazzini*¹⁵¹⁹. Sin embargo, el TEDH ha entrado a analizar la posible violación del Convenio en asuntos tributarios en conexión con alguno de los derechos fundamentales reconocidos en el mismo –como se vio anteriormente, por ejemplo, el derecho al respeto a la vida privada y familiar reconocido en el art. 8 CEDH-.

En el caso *Janosevic* el TEDH procedió a examinar la naturaleza de las sanciones y recargos impuestos por la Administración, con el objeto de determinar la aplicabilidad del art. 6 CEDH. De este modo, sería posible aplicar el citado artículo si el Sr. Janosevic hubiese sido objeto de sanciones de naturaleza penal o criminal. A este respecto, el TEDH recuerda que el concepto de naturaleza penal que se desprende el Convenio es autónomo, e independiente de la denominación adoptada en el derecho interno de los Estados parte de dicho Convenio.

¹⁵¹⁶ DE FLORA, M. G., “Protection of the taxpayer...”, op. cit., p. 455.

¹⁵¹⁷ TEDH, Caso *Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003.

¹⁵¹⁸ TEDH, Caso *Ravon y otros v. Francia*, de 21 de febrero de 2008.

¹⁵¹⁹ TEDH, Caso *Ferrazzini v. Italia*, de 12 de julio de 2001.

Así, a la hora de determinar si una determinada sanción tiene naturaleza penal o criminal, el TEDH hace uso de tres criterios diferenciados¹⁵²⁰: la clasificación jurídica de la infracción en el derecho interno, la naturaleza de la infracción, y la naturaleza de la sanción aplicable. Estos criterios, además, a tenor de lo dispuesto por el TEDH, son alternativos –no cumulativos-, de manera que la presencia de uno de ellos es suficiente para considerar una determinada sanción como “penal” o “criminal”¹⁵²¹.

En el caso del Sr. Janosevic, las sanciones impuestas vienen previstas por una ley tributaria, no penal, y son caracterizadas como sanciones de carácter administrativo, por lo que no puede concluirse que las mismas sean clasificadas jurídicamente como “penales” de acuerdo al derecho interno¹⁵²². Sin embargo, como el TEDH afirma, el objetivo de estas sanciones no es el de compensar al Estado por los costes en los que haya podido incurrir como consecuencia de la conducta del sujeto infractor. Al contrario, estas sanciones cumplen un objetivo preventivo y punitivo. Dichas sanciones tienen la finalidad de presionar a los obligados tributarios para que estos cumplan con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y que lo hagan, además, correctamente¹⁵²³.

Además, a juicio del Tribunal estas sanciones son severas, pues las mismas pueden oscilar entre un 20% y un 40% de la obligación tributaria principal, lo que constituiría un indicio más acerca de la naturaleza criminal de estas sanciones. En consecuencia, el TEDH apreció la aplicabilidad del art. 6 CEDH a este caso, entrando a valorar la posible vulneración de la presunción de inocencia del Sr. Janosevic¹⁵²⁴.

El Tribunal apuntó, a este respecto, que el art. 6 CEDH no obliga a que la ejecución de las resoluciones de la Administración se posponga hasta que las mismas sean definitivas. Ello es así debido a que, en algunos casos, puede ser necesario llevar a cabo la ejecución de manera rápida, con el objetivo de proteger los intereses del Estado. No obstante, esta ejecución rápida debe estar limitada, a juicio del TEDH, con la finalidad de alcanzar un equilibrio entre la protección de los intereses del Estado y del particular afectado por la misma¹⁵²⁵.

En opinión del Tribunal, en el caso del Sr. Janosevic la ejecución inmediata de sanciones y recargos puede resultar desproporcionada, afectando a su derecho a la presunción de inocencia. Ello es así debido a que estos recargos y sanciones no constituyen, al contrario que otras obligaciones tributarias como los impuestos, una fuente de ingresos principal del Estado. De este modo, la ejecución de las mismas no es necesaria para la protección de un interés vital del Estado, como es su bienestar

¹⁵²⁰ Estos criterios se desprenden de la jurisprudencia del TEDH, iniciada en el caso *Engel y otros v. Holanda*, de 8 de junio de 1976. Estos criterios han sido aplicados en numerosos casos tras este, como por ejemplo TEDH, *Caso Öztürk v. Alemania*, de 21 de febrero de 1984, o *Lauko v. Eslovaquia*, de 2 de septiembre de 1998.

¹⁵²¹ TEDH, *Caso Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003, para. 65.

¹⁵²² TEDH, *Caso Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003, para. 66.

¹⁵²³ TEDH, *Caso Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003, para. 68.

¹⁵²⁴ TEDH, *Caso Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003, para. 69.

¹⁵²⁵ TEDH, *Caso Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003, para. 106.

económico. En opinión del TEDH, la ejecución inmediata de estos recargos y sanciones, sin esperar a la Resolución del recurso presentado a los Tribunales, resultó desproporcionada, y se tradujo en una violación de la presunción de inocencia del Sr. Janosevic, consagrada en el art. 6 CEDH¹⁵²⁶.

El Caso *Janosevic* permite extraer varias conclusiones interesantes a los efectos de este trabajo, relativas a la aplicación del derecho de defensa en aquellos procedimientos que pueden dar lugar a ciertas sanciones o recargos. Tomando en consideración las valoraciones realizadas por el TEDH en este caso, es posible afirmar que las garantías que ofrece este derecho pueden ser extendidas más allá de procesos puramente penales, cuando el resultado del procedimiento en cuestión pueda ser una sanción que, de acuerdo a los criterios del TEDH, tenga una naturaleza punitiva. Así, tales garantías pueden ser aplicadas en procedimientos administrativos –como los de naturaleza tributaria- cuando exista la posibilidad de que los mismos deriven en la imposición de una sanción de estas características.

Esta postura fue ratificada, algunos años más tarde, por el propio TEDH en el caso *Ravon*. En este caso, el litigio trajo causa de la entrada y registro de las instalaciones de varias empresas por parte de la Administración tributaria francesa. Las empresas afectadas, no obstante, recurrieron al TEDH alegando una posible violación del art. 6 del Convenio, en tanto en cuanto su derecho a ser oído no había sido respetado.

Estas empresas denunciaron, en concreto, que el art. L. 16 B del Código Tributario francés únicamente permitía realizar alegaciones, frente a las órdenes judiciales de entrada y registro, sobre cuestiones de derecho, pero no sobre cuestiones fácticas. Además, los agentes de la Administración encargados de la entrada y registro no tenían la obligación de informar a los sujetos afectados sobre su derecho a recurrir la orden judicial frente a los Tribunales. Por último, una vez la entrada y registro había finalizado, estos sujetos afectados no tenían posibilidad de efectuar alegaciones o presentar recursos frente al Juez que la autorizó. Todo ello, a juicio del TEDH, coartaba el derecho de defensa de estos sujetos, consagrado en el art. 6 CEDH, pues su derecho a ser oídos no había sido respetado.

La Resolución del caso *Ravon* resulta sumamente interesante a los efectos de este trabajo. No hay que olvidar que estas operaciones de entrada y registro pertenecen a aquello que el TJUE en la Sentencia sobre el caso *Sabou* denominó “fase de investigación”, en la cual de acuerdo a lo dispuesto por este Tribunal los Estados Miembros no estaban obligados a garantizar el derecho a ser oído. Por el contrario, el TEDH en el citado caso *Ravon* realizó un reconocimiento de la extensión de las garantías que ofrece este derecho a la fase de investigación, afirmando que el derecho a ser oído debía ser respetado, también, en esta fase del procedimiento.

¹⁵²⁶ TEDH, Caso *Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003, paras. 107-110.

El TJUE ha aceptado la aplicación de este derecho de defensa en el intercambio de información entre Administraciones tributarias en el reciente caso *Berlioz*¹⁵²⁷, en el que el Tribunal resolvió la cuestión prejudicial planteada por la *Cour administrative* de Luxemburgo. Este Tribunal requirió al TJUE acerca de la interpretación de los artículos 1.1 y 5 DCA, relativos al intercambio de información previo requerimiento, así como del art. 47 CDFUE, que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, en relación al intercambio de información entre Administraciones tributarias.

La Autoridad competente de Francia requirió a la Administración luxemburguesa, en aplicación del art. 5 DCA, diversa información relativa a la sociedad anónima luxemburguesa *Berlioz Investment SA*, la cual había recibido los dividendos distribuidos por su filial *Cofima SAS*, sociedad residente en Francia. Estos dividendos habían disfrutado de la exención en origen prevista por la normativa francesa, y la Administración tributaria de Francia quería comprobar el efectivo cumplimiento de los requisitos establecidos en su ordenamiento.

En concreto, esta Autoridad solicitó a la Administración luxemburguesa datos sobre la sede de dirección efectiva en Luxemburgo y las principales características de los sucesivos domicilios sociales. Asimismo, se requirió una lista de los trabajadores de *Berlioz*, indicando si habían sido contratados en Luxemburgo, su función en la sociedad e identificando a aquellos trabajadores que desempeñan sus funciones en el domicilio social de ésta.

Además, las Autoridades francesas inquirieron acerca de la existencia de un contrato entre *Berlioz* y *Cofima* -y, en caso afirmativo, aportara una copia del contrato-, así como el importe por el que se habían inscrito los títulos de *Cofima* en el activo de *Berlioz*, y las participaciones de *Berlioz* en otras sociedades y cómo se financiaron tales participaciones. Finalmente, la Autoridad competente de Francia solicitó a la Administración luxemburguesa que indicara los nombres y direcciones de los socios de *Berlioz* y el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación¹⁵²⁸.

Ante esta solicitud de información por parte de la Autoridad de Francia, la Administración luxemburguesa requirió a *Berlioz* la aportación de los datos señalados. La sociedad respondió al requerimiento aportando todos los elementos solicitados, excepto los nombres y direcciones de sus socios, el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación. *Berlioz* excusó aportar esta información ya que, a su juicio, tal información no era previsiblemente pertinente, en el sentido de la Directiva 2011/16, para el examen efectuado por la Administración tributaria francesa.

El cumplimiento parcial de dicho requerimiento motivó una nueva solicitud de información por parte de la Administración tributaria de Luxemburgo, si bien *Berlioz* rehusó aportar los datos solicitados. Esta negativa supuso la imposición de una sanción

¹⁵²⁷ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017.

¹⁵²⁸ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 23.

por valor de 250.000 € a la sociedad, la cual fue recurrida ante el Tribunal contencioso-administrativo luxemburgués, con el objetivo de que este examinase la procedencia del requerimiento. No obstante, el Tribunal contencioso-administrativo declaró que no podía pronunciarse respecto de dicho requerimiento. Berlioz recurrió entonces ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Luxemburgo, alegando la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado por el art. 6.1 CEDH. El Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo luxemburgués apreció una posible violación del art. 47 de la CDFUE, e instó una cuestión prejudicial ante el TJUE, pidiendo aclaración sobre diversas cuestiones¹⁵²⁹.

En primer lugar, el órgano jurisdiccional luxemburgués solicitó al Tribunal que determinase si la imposición de una sanción como consecuencia de la negativa a cumplir con un requerimiento de información derivado de la aplicación de la DCA, pero realizado de acuerdo a la normativa doméstica, supone una aplicación del Derecho de la UE. Asimismo, el Tribunal luxemburgués solicitó que, de considerar aplicable el Derecho de la UE, el TJUE aclarase la posibilidad de aplicar el art. 47 CDFUE en caso de considerar que el requerimiento de información del que deriva la sanción impuesta obliga a suministrar datos que carecen de relevancia previsible. En tercer lugar, y de admitir la aplicabilidad de la CDFUE, se solicitaba que el TJUE aclarase si la protección del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido por la CDFUE otorga al juez nacional competente la facultad de examinar sin restricciones la validez del requerimiento de información¹⁵³⁰.

Además de ello, el Tribunal luxemburgués cuestionó al TJUE acerca de la interpretación del requisito de relevancia previsible presente en los arts. 1.1 y 5 DCA, y si el cumplimiento de este requisito es condición *sine qua non* de la validez del requerimiento de información de una Administración a otra. Además de ello, el órgano judicial de Luxemburgo requirió aclaración sobre la posibilidad de que, al aplicar estos arts. 1.1 y 5 DCA en relación con el art. 47 CDFUE, los mismos precluyan la posibilidad de que una norma doméstica limite las facultades del juez nacional a la hora de comprobar el cumplimiento del requisito de relevancia previsible. Finalmente, se planteó al TJUE la posibilidad de que, en aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva, tanto el juez nacional como el tercero en poder de la información –el sujeto requerido– puedan tener acceso al requerimiento de información cursado por una Administración extranjera¹⁵³¹.

En definitiva, la interposición de esta cuestión prejudicial planteó al TJUE dos cuestiones fundamentales en relación al intercambio de información tributaria en la UE, con diversas ramificaciones. Por un lado, el Tribunal debe discernir si la recopilación de información en el ámbito doméstico –utilizando todos los medios, incluidas las sanciones–, como resultado de un requerimiento efectuado por la Administración de otro Estado Miembro, debe considerarse como aplicación del Derecho de la UE –y en

¹⁵²⁹ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, paras. 24-30.

¹⁵³⁰ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 31.

¹⁵³¹ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 31.

concreto, de la DCA-. Por otro, el TJUE vino interpelado en relación a la posibilidad de invocar el derecho a la tutela judicial efectiva en un procedimiento de intercambio o derivado de este intercambio. Este derecho a tutela judicial efectiva, además, podría conllevar el reconocimiento de ciertos derechos de participación de los sujetos afectados por el intercambio en el procedimiento, y en concreto sobre la posibilidad de acceder a la solicitud de información cursada desde otro Estado.

El TJUE inició su razonamiento aseverando que la DCA impone ciertos deberes a los Estados Miembros. En concreto, art. 5 DCA dispone la obligación de la autoridad requerida de comunicar a la autoridad requirente determinada información. Además, el TJUE hizo referencia al art. 18 DCA, el cual establece la obligación del Estado miembro requerido de aplicar, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto en su ordenamiento. Por último, el Juez europeo llamó la atención sobre el art. 22.1 c) DCA, el cual afirma que los Estados miembros deben adoptar aquellas medidas necesarias “a fin de garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa previstas en dicha Directiva”¹⁵³².

Para asegurar el buen funcionamiento del sistema de cooperación fiscal internacional que implementa, la Directiva contiene toda una serie de normas vinculantes para los Estados, las cuales refuerzan la obligación que atañe a las Autoridades fiscales domésticas a la hora de obtener y suministrar la información requerida, para lo cual deben utilizar todos aquellos recursos presentes en su ordenamiento.

Con la finalidad de garantizar el cumplimiento de estas obligaciones, las Administraciones de los EEMM deben dotarse de mecanismos que permitan obtener los datos requeridos en el ámbito interno. Así, es necesario que exista una incitación suficiente al administrado para responder a las peticiones de las autoridades tributarias, permitiendo a la Administración requerida cumplir las obligaciones fijadas por la normativa europea.

Pese a que la DCA no prevé expresamente un mecanismo de incitación al cumplimiento de los requerimientos de información por parte de los obligados tributarios, la previsión de sanciones en el ordenamiento tributario de los EEMM es un método que asegura el cumplimiento de las obligaciones impuestas por esta Directiva. Como el propio TJUE afirmó: “el concepto de «medidas nacionales previstas [para obtener información]», en el sentido del artículo 18 de la mencionada Directiva, y el concepto de «medidas necesarias a fin de garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa», en el sentido del artículo 22, apartado 1, de esta misma Directiva, pueden incluir medidas de esta naturaleza”¹⁵³³.

Abundando en este razonamiento, la conclusión a la que llegó el Tribunal es que, al imponer una sanción por desatender un requerimiento de información derivado de una

¹⁵³² Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, paras. 34-36.

¹⁵³³ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, paras. 38-39.

solicitud efectuada por una Administración de otro Estado Miembro, la Administración nacional está, *de facto*, aplicando Derecho de la Unión Europea. Ello es así, como apuntó el TJUE, porque la finalidad de tal sanción es permitir a esta Administración nacional el cumplimiento de las obligaciones que establece la DCA¹⁵³⁴.

Esta conclusión puede tener profundas implicaciones en relación al intercambio de información entre EEMM, y en particular, respecto de las actuaciones de las Autoridades nacionales a la hora de recopilar la información que va a ser intercambiada. De acuerdo a lo dispuesto por el art. 18 DCA, tales Autoridades tendrán la obligación de captar la información requerida para su intercambio, utilizando para ello los medios que les proporcione su propia normativa, y con respeto de las garantías establecidas en su propio ordenamiento.

No obstante, y de acuerdo a la interpretación señalada por el TJUE, el hecho de emplear medios “domésticos” para garantizar la eficacia de las obligaciones impuestas por una Directiva, supone asimismo una aplicación del Derecho de la UE. En consecuencia, a la hora de recopilar los datos requeridos, dichas Autoridades deberían encontrarse asimismo constreñidas por las garantías consagradas en el Derecho de la Unión, y en particular la CDFUE y el CEDH.

El TJUE cuenta con doctrina consagrada a la luz de la cual: “que los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión y que la aplicabilidad de este Derecho implica la de los derechos fundamentales garantizados por la Carta”. Ello deriva, como el propio Tribunal apuntó en la Sentencia, del art. 51 de la propia Carta, y ha sido puesto de manifiesto en los casos C-617/10 *Åkerberg Fransson*¹⁵³⁵ o C-418/11 *Texdata Software*¹⁵³⁶.

De esta forma, a la hora de recopilar la información requerida en su ámbito interno, la Administración tributaria de cada Estado Miembro deberá respetar aquellos derechos reconocidos a los obligados tributarios en su ordenamiento doméstico, pero también los derechos garantizados por el ordenamiento de la UE, el cual se convertiría asimismo en un elemento de control de la actuación de las Autoridades fiscales. Ello resulta de suma importancia, pues permitiría contar con un estándar homogéneo de protección de los obligados tributarios afectados por un intercambio de información, aplicable de manera uniforme en todo el territorio de la Unión.

Una de las consecuencias prácticas de este reconocimiento sería, por tanto, y a tenor de lo dispuesto por el art. 51 CDFUE, la posibilidad de invocar el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en los arts. 47 CDFUE –y 6.1 CEDH– para impugnar las decisiones y actuaciones de las Autoridades fiscales en el procedimiento de intercambio

¹⁵³⁴ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 41.

¹⁵³⁵ Caso C-617/10, *Åkerberg Fransson*, de 26 de febrero de 2013. Respecto de este caso vid., RICHARDSON, M., “The EU and ECHR Rights...”, op. cit., pp. 329-331.

¹⁵³⁶ Caso C-418/11 *Texdata Software*, de 26 de septiembre de 2013.

de información tributaria¹⁵³⁷. La siguiente cuestión que debe plantearse respecto de este reconocimiento, es la de determinar la extensión de la protección ofrecida por este derecho en el intercambio de información entre Administraciones tributarias, y si el mismo permite impugnar la legalidad de todas aquellas actuaciones realizadas por las Administraciones en el procedimiento de intercambio.

A este respecto, la Comisión argumentó que, tal y como el propio Tribunal había reconocido en el caso *Sabou*, citado anteriormente, el requerimiento de información entre Administraciones –actuación que tiene lugar en ambos casos, *Sabou* y *Berlioz*- es un mero acto de trámite, no comprendido en el ámbito de protección del derecho a la tutela judicial efectiva¹⁵³⁸.

Esta misma Sentencia sirvió como argumento a los Gobiernos de varios EEMM para defender, en el caso *Berlioz*, que no debía reconocerse capacidad de participar alguna al interesado sobre la base del derecho a la tutela judicial efectiva. Los mismos argumentaban la DCA, igual que su predecesora, la Directiva 77/799/CEE, únicamente reconoce facultades a las Administraciones. Consecuentemente, *Berlioz*, al igual que el Sr. *Sabou*, no tendría derecho a invocar el derecho a la tutela judicial efectiva como pretexto para participar en el procedimiento, y eventualmente, impugnar las actuaciones desarrolladas durante el mismo¹⁵³⁹.

Sin embargo, el TJUE rechazó estos argumentos, trazando la diferencia fundamental entre los casos *Sabou* y *Berlioz*. Mientras en el caso *Sabou* el intercambio de información –solicitud y suministro de los datos- tiene lugar exclusivamente entre las Administraciones tributarias, en el caso *Berlioz* existe un requerimiento directo al administrado para que este aporte los datos solicitados¹⁵⁴⁰. Además, en el caso *Berlioz*, la desatención del requerimiento supone la imposición de una sanción. En este sentido, según el TJUE, debe entenderse que el derecho a la tutela judicial efectiva comprende la facultad del administrado de impugnar la legalidad de la decisión de las Autoridades¹⁵⁴¹.

Esta facultad permitiría al administrado cuestionar la procedencia del requerimiento de información recibido como elemento desencadenante de la sanción. En opinión del Tribunal ello es así debido a que, de acuerdo a lo dispuesto por la DCA en su artículo 1, la información intercambiada entre Administraciones tributarias debe demostrar ser previsiblemente relevante para la aplicación del ordenamiento fiscal nacional del EEMM que la solicita. Consecuentemente, la solicitud de información entre Administraciones –del que deriva el requerimiento al obligado en el plano interno- debe

¹⁵³⁷ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, paras. 42-43. Sobre el derecho a la tutela judicial efectiva y su desarrollo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los últimos años, vid., RICHARDSON, M., “The EU and ECHR Rights...”, op. cit., p. 326.

¹⁵³⁸ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 57.

¹⁵³⁹ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 45.

¹⁵⁴⁰ Vid., en este sentido, FENSBY, T., “*Berlioz*: Does the Global Forum Information Exchange Standard Violate Human Rights?”, en *Tax Notes International*, 23 de octubre de 2017, p. 380.

¹⁵⁴¹ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, paras. 48-51.

acreditar esta relevancia previsible, pues la misma es un requisito de validez ineludible del requerimiento¹⁵⁴².

El órgano jurisdiccional luxemburgués también planteó, en las cuestiones 3 y 5 –que el Tribunal examinó conjuntamente–, la incidencia del derecho a la tutela judicial efectiva sobre el control que las Autoridades nacionales deben realizar sobre los requerimientos de información. El TJUE analizó, de esta manera, si la Autoridad requerida debe únicamente efectuar un control formal de la solicitud de información recibida, o si por el contrario debe proceder a examinar el cumplimiento de los requisitos establecidos por los arts. 1.1 y 5 de la DCA, y en especial, la satisfacción del requisito de relevancia previsible de los datos solicitados.

La conclusión del Tribunal a este respecto es clara; si bien para garantizar un funcionamiento ágil del mecanismo de intercambio las Autoridades tienen el deber de confiar unas en otras y asumir que los requerimientos de información se ajustan a lo dispuesto por la Directiva, ello no excluye el control de tales requerimientos por la Administración requerida. Esta Administración está obligada, por tanto, a llevar a cabo un examen de los requisitos presentes en la norma –especialmente en el art. 20.2 DCA– y que acreditan la relevancia previsible de los datos solicitados.

Dichos requisitos son: “la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información, y, por otra parte, en su caso, el nombre y dirección de toda persona que se considere esté en posesión de la información solicitada, así como todo elemento que pueda facilitar la recogida de información por parte de la autoridad requerida”¹⁵⁴³.

En consecuencia, a juicio del TJUE, este control “no se circunscribe a una comprobación sumaria y formal de la regularidad de la solicitud de información en base a dichos elementos, sino que debe igualmente permitir a dicha autoridad asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión”¹⁵⁴⁴.

Asimismo, y más importante, el Tribunal estableció que una adecuada garantía del derecho a la tutela judicial efectiva requiere el control efectivo del Juez nacional sobre de la legalidad de la sanción impuesta, así como del requerimiento de información que la ha desencadenado. De este modo, el Tribunal afirmó que el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva exige que la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de legalidad de tal solicitud de información¹⁵⁴⁵.

¹⁵⁴² Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 52.

¹⁵⁴³ Caso C-682/15, *Berlioz*, de 16 de mayo de 2017, para. 79.

¹⁵⁴⁴ Caso C-682/15, *Berlioz*, de 16 de mayo de 2017, para. 82.

¹⁵⁴⁵ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 84. Esta argumentación es plenamente compatible con el estándar propuesto por el Foro Global sobre Transparencia de la OCDE,

El órgano jurisdiccional debe, por tanto, verificar que la información solicitada no demuestre carecer de toda relevancia, habida cuenta del contribuyente objeto de investigación, el tercero en posesión de información, y el objetivo fiscal perseguido. No obstante, a juicio del TJUE este control debe limitarse a apreciar la concurrencia de relevancia previsible, verificando, en su caso, la falta manifiesta de la misma¹⁵⁴⁶.

El reconocimiento de esta facultad de control a los órganos jurisdiccionales conecta directamente con la sexta y última cuestión planteada por el juez remitente. En su última cuestión, el órgano judicial luxemburgués planteó al TJUE la posibilidad de considerar que el derecho a la tutela judicial efectiva, tal y como se desprende del art. 47 CDFUE, exige que el Juez nacional que efectúa el control de legalidad sobre el requerimiento de información tenga acceso al documento de solicitud enviado desde la Autoridad requirente, y si dicho acceso debe garantizarse asimismo al administrado.

A este respecto, el Tribunal estableció, sin lugar a dudas, que la acreditación del requisito de relevancia previsible debe realizarse en atención a dicho documento, de forma que “para que el juez del Estado miembro requerido pueda ejercer el control jurisdiccional, debe tener acceso a la solicitud de información transmitida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido”¹⁵⁴⁷. Ello comprende, como es evidente, todos aquellos datos consignados en la solicitud de información remitida desde una Autoridad a otra. No obstante, y como el Tribunal afirmó, también debe garantizarse el acceso a todos aquellos datos complementarios que la Autoridad requerida haya obtenido de la requirente, y que sean necesarios para excluir la falta manifiesta de pertinencia de la información solicitada¹⁵⁴⁸.

Por el contrario, el Tribunal negó que el administrado deba tener este mismo acceso al documento de solicitud de información. Ello es así porque, al fin y al cabo, este documento es un documento secreto, protegido por las reglas de confidencialidad de la información en poder de la Administración tributaria –tanto la prevista por el art. 16 DCA como las normas domésticas en este ámbito-. Como apunta el TJUE, la revelación de los datos contenidos en este documento podría ser perjudicial para la consecución de los objetivos perseguidos por la Administración que solicita la información, frustrando la investigación en curso en la jurisdicción requirente¹⁵⁴⁹.

En consecuencia, el Tribunal manifestó que resulta suficiente, para plantear la revisión ante el Juez nacional y garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva, que el

pues el mismo permite que se lleve a cabo cualquier revisión jurisdiccional del procedimiento de intercambio siempre y cuando la misma no impida de manera indebida la realización del intercambio ni amenace la efectividad del mismo. Así lo entiende FENSBY, T., “*Berlioz: Does the Global Forum Information...*”, cit., p. 382.

¹⁵⁴⁶ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 86. Vid., en este sentido, LEJEUNE, I., y VERMEIRE, L., “The Influence of the EU Charter of Fundamental Rights on ECJ Case Law on the International Exchange of Information”, *European Taxation*, IBFD, Abril 2017, p. 162.

¹⁵⁴⁷ Caso C-682/15, *Berlioz*, de 16 de mayo de 2017, para. 92.

¹⁵⁴⁸ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, para. 92.

¹⁵⁴⁹ Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, de 16 de mayo de 2017, paras. 93-05. Vid., FENSBY, T., “*Berlioz: Does the Global Forum Information Exchange...*”, cit., pp. 382-383.

administrado tenga acceso a la información mínima establecida por el art. 20.2 DCA; la identidad del contribuyente objeto del procedimiento y el objetivo fiscal perseguido con el mismo. Aun así, el Tribunal deja abierta la puerta a que el Juez doméstico, cuando así lo considere necesario, aporte al Administrado los datos complementarios presentes en la solicitud, “sin dejar de tener en cuenta debidamente la eventual confidencialidad de algunos de estos datos”¹⁵⁵⁰.

La Resolución del TJUE al caso C-682/15, *Berlioz*, supuso, sin duda, un paso al frente en el reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios afectados por un procedimiento de intercambio de información tributaria. Frente una doctrina del TJUE que tradicionalmente ha prestado atención únicamente a las posibles restricciones de libertades fundamentales por las medidas adoptadas por los Estados Miembros, el reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del intercambio de información en el caso *Berlioz* permite albergar un cierto optimismo en relación a la protección de los obligados tributarios en dicho intercambio.

La Resolución del caso *Berlioz* resulta asimismo interesante porque es una de las primeras Sentencias del TJUE en la que resulta de aplicación la DCA. Ello supone una nueva variante respecto de la doctrina tradicional del TJUE en relación con el intercambio, en la que resultaba de aplicación la ya derogada Directiva 77/799/CEE. De esta forma, el TJUE tiene oportunidad de comenzar a construir el canon interpretativo de una norma, la DCA, que será de máxima importancia en la gestión tributaria de los Estados Miembros de la UE en los próximos años, y que desencadenará no pocos conflictos jurídicos derivados de su aplicación.

Asimismo, la Sentencia del caso *Berlioz* realiza un interesante análisis respecto a la extensión del intercambio de información. De acuerdo al criterio emitido por el TJUE, todas aquellas actuaciones realizadas por la Administración requerida para la obtención de la información solicitada deben entenderse como una aplicación de la DCA, y en consecuencia y a tenor del art. 51 CDFUE, del Derecho de la UE. De esta forma, tales actuaciones deben entenderse comprendidas en el procedimiento de intercambio de información tributaria, y no como actuaciones restringidas al mero ámbito interno.

Esta aplicación del Derecho de la Unión tendría un resultado práctico de enorme importancia, como es la vigencia de los derechos y garantías reconocidos por el ordenamiento comunitario. Esto es, a la hora de recopilar la información solicitada, la Administración actuante debe tener en cuenta, además de las garantías presentes en su propio ordenamiento, todas aquellas reconocidas por el Derecho de la UE. Esta conclusión no es una cuestión menor, pues la misma permitiría construir un estándar común de protección de los obligados tributarios afectados por el intercambio de información tributaria en la UE.

¹⁵⁵⁰ Caso C-682/15, *Berlioz*, de 16 de mayo de 2017, para. 100.

En este contexto, el art. 47 CDFUE se erige como una de las principales fuentes de derechos y garantías para los sujetos afectados¹⁵⁵¹. Este Derecho permitiría que el obligado tributario impugne la legalidad de la actuación de la Administración, así como el requerimiento de información entre Autoridades del que deriva dicha actuación. El obligado puede así instar la revisión de dicho requerimiento y su adecuación a los requisitos establecidos por la Directiva – especialmente la exigencia de relevancia previsible contenida en los arts. 1.1 y 5 DCA-.

La Sentencia del caso *Berlioz* reconoce de esta manera la participación del obligado tributario en el procedimiento de intercambio, pues permite al mismo cuestionar la procedencia de dicho intercambio, así como el respeto a todos aquellos requisitos establecidos en la normativa sobre cooperación fiscal de la UE. A mayor abundamiento, y siguiendo el razonamiento del Tribunal, cualquier requerimiento de información a un sujeto, enmarcado en un procedimiento de intercambio, debería otorgar al mismo la facultad de impugnar su legalidad frente a un órgano de revisión.

Consecuentemente, los ordenamientos y Autoridades nacionales deberían adaptarse a la nueva doctrina del TJUE, permitiendo la revisión de estos requerimientos por órganos independientes y con capacidad decisoria, ya sean estos administrativos o jurisdiccionales¹⁵⁵². Así, a la hora de requerir la información al sujeto deberían comunicar al mismo que tal requerimiento se realiza en el marco de un procedimiento de intercambio de información, y la vía para impugnar, en su caso, la procedencia del mismo.

No obstante, es necesario apuntar que el TJUE reconoce la posibilidad de invocar el derecho a la tutela judicial efectiva únicamente a aquellos sujetos que hayan sido requeridos por la Administración, esto es aquellos que tienen en su poder la información solicitada. Estos sujetos, sin embargo no tienen por qué –y en muchos casos no lo hará– coincidir con el individuo objeto de investigación por parte de la Administración. Sin embargo, el TJUE no reconoce en modo alguno esta facultad a dicho sujeto, pese a que el mismo obviamente resultará afectado por el resultado del intercambio.

La información recopilada por esta vía será utilizada, previsiblemente, en otra jurisdicción y por otra Administración, en un procedimiento que, por lo general, no contará con la participación de aquél que la aportó. Ello es así, en primer lugar, y como resulta evidente, por las propias dificultades que puede suponer el desplazamiento a otro Estado, así como el conocimiento de los aspectos legales y procedimentales vigentes en el mismo. En segundo lugar, el sujeto que aportó la información a ser intercambiada puede encontrarse con serias dificultades para adquirir la condición de interesado en el

¹⁵⁵¹ Como destacan FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone on Procedural Rights in EU Audits”, *Tax Notes International*, 14 de agosto de 2017, p. 680.

¹⁵⁵² En este sentido, FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone...”, cit., p. 681; y FENSBY, T., “*Berlioz*: Does the Global Forum Information Exchange...”, cit., p. 381.

procedimiento desarrollado en otro Estado, pues el objeto del procedimiento no tiene por qué versar acerca de su situación tributaria¹⁵⁵³.

De esta forma, el sujeto afectado no contará con los medios –o al menos le resultará muy difícil recabarlos– para prevenir una utilización incorrecta de sus datos o evitar la violación de sus derechos. Ello cobra especial relevancia atendiendo a datos que contengan secretos de carácter comercial o industrial, respecto de los que una revelación o divulgación indebida puede causar un daño irreparable¹⁵⁵⁴. En este caso, por tanto, la correcta prevención de cualquier injerencia en los derechos de este sujeto requerido debe plantearse durante la fase de recopilación de información, debiendo permitirse a dicho sujeto cuestionar la validez y la procedencia del requerimiento de información recibido.

En segundo lugar, el TJUE reconoce la posibilidad del Juez nacional de examinar la legalidad del requerimiento de información pues dicho requerimiento desencadenan el procedimiento en el ámbito interno. Sin embargo, esta facultad se reconoce con varias restricciones; el Juez nacional únicamente debe verificar que el requisito de relevancia previsible establecido por la normativa ha sido satisfecho, por lo que este Juez carece de capacidad de determinar si concurren los demás requisitos previstos en la norma – aquellos recogidos por el art. 17 DCA-.

De este modo, el Juez nacional no tendría la posibilidad de pronunciarse acerca de aspectos tan importantes como la proporcionalidad del requerimiento efectuado o la posible violación de un secreto comercial o industrial. En este sentido es necesario recordar que el intercambio de información tributaria puede constituir una interferencia en el efectivo disfrute de los derechos reconocidos por los arts. 7 CDFUE (derecho a la vida privada, personal y familiar) y 8 CDFUE (protección de datos de carácter personal)¹⁵⁵⁵. En consecuencia, puede verse limitada la capacidad del Juez de examinar si dicha interferencia está avalada por una norma de rango legal, persigue una finalidad de interés general y es proporcionada y no excesiva en relación a tal objetivo¹⁵⁵⁶.

Adicionalmente, es posible que este Juez nacional no pueda valorar satisfactoriamente una cuestión central del intercambio de información entre Administraciones tributarias, el cual es la correcta y suficiente motivación del mismo –un elemento sobre el que, a mi juicio, el TJUE presta una atención insuficiente-. Así, esta motivación debe presentar elementos adicionales a la verificación de la relevancia previsible, que justifiquen la utilización de esta herramienta de intercambio y garanticen su pertinencia.

¹⁵⁵³ NEVE, L., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: Protecting Taxpayers In the Age of Information Exchange”, *Tax Notes International*, 18 de septiembre de 2017, p. 1191.

¹⁵⁵⁴ FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone...”, cit., p. 682.

¹⁵⁵⁵ El TJUE también ha apreciado posibles interferencias en el derecho a la libertad de empresa consagrado en el art. 16 CDFUE. Vid. el Caso C-1/11, *Interseroh Scrap and Metals Trading*, de 29 de marzo de 2012, en el que el Tribunal consideró que la identidad de los proveedores de una empresa puede ser considerada como un secreto comercial protegido por el art. 16 CDFUE. Vid., en este sentido, FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone...”, cit., p. 682.

¹⁵⁵⁶ Vid., FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone...”, cit., p. 685.

Finalmente, la protección ofrecida por el art. 47 CDFUE, en opinión del Tribunal, se traduce en la posibilidad del obligado tributario de acceder a algunos datos a la hora de plantear sus alegaciones frente al Juez nacional. No obstante, esta posibilidad se encuentra limitada, pues el TJUE únicamente reconoce su derecho a conocer los elementos comprendidos en el art. 20.2 DCA, los cuales hacen referencia a la finalidad perseguida por el intercambio y la identidad del obligado tributario afectado por este.

3.2 Los derechos de participación de los sujetos afectados por el intercambio internacional de información tributaria.

Como ha quedado de manifiesto en el Capítulo I de este trabajo, la cooperación fiscal internacional, y en concreto el intercambio de información entre Administraciones tributarias, ha experimentado un gran desarrollo en los últimos años, encaminado a asegurar un suministro de información transfronterizo ágil y eficaz, eliminando cualquier posible traba al mismo. Este enorme desarrollo de las herramientas de cooperación fiscal internacional no se ha visto acompañado, no obstante, de la elaboración de un marco jurídico adecuado para la protección de los derechos fundamentales de los sujetos afectados.

En un entorno en el que la cooperación entre Autoridades y Administraciones de Estados diferentes es cada vez más sofisticada e intensa, resulta imprescindible encontrar un equilibrio adecuado entre los intereses en juego. Únicamente asegurando este equilibrio, y ofreciendo las garantías adecuadas a los sujetos afectados, es posible dotar de la legitimidad necesaria a estas herramientas de cooperación fiscal internacional.

Como se apuntó con anterioridad al hilo de la Sentencia recaída sobre el caso *Sabou*, el sistema de garantías de los sujetos afectados por el intercambio de información entre Administraciones tributarias se ha basado, tradicionalmente, en el reconocimiento de una protección diferida, una vez toda actividad de investigación ha finalizado y el órgano competente cuenta con todos los medios de prueba para emitir una Resolución definitiva¹⁵⁵⁷. Este esquema de protección parece adecuado para la antigua concepción del intercambio de información tributaria; una herramienta cuyo objetivo es la persecución del fraude fiscal, que requiere el desarrollo de una investigación confidencial y sin conocimiento del sujeto investigado, para evitar cualquier obstáculo a la labor de la Administración¹⁵⁵⁸.

Sin embargo, la concepción actual del intercambio, como un instrumento de gestión, al servicio de la correcta aplicación del ordenamiento tributario, exige la reformulación de

¹⁵⁵⁷ Esta protección “postergada” o “en diferido” ha sido criticada por CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence...”, op. cit., p. 501, y DE FLORA, M. G., “Protection of the taxpayer...”, op. cit., p. 455.

¹⁵⁵⁸ Así lo afirman CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer protection within Exchange of Information...”, op. cit., p. 471; y BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy...”, op. cit., p. 340.

este modelo de protección de los sujetos afectados. Así, la salvaguarda de los intereses y derechos de estos sujetos exige la articulación de un sistema de protección *ex ante*, que garantice la participación y cooperación de los obligados tributarios, así como el respeto y la protección de sus derechos fundamentales¹⁵⁵⁹.

Consecuentemente, considero absolutamente necesario el diseño de un marco regulatorio adecuado que establezca los límites, facultades y principios básicos que deben gobernar las relaciones entre las Administraciones y los obligados tributarios en este ámbito. Muchos de estos principios han sido desarrollados en el Capítulo III de este trabajo, tomando como referencia las previsiones contenidas en los instrumentos normativos objeto de análisis y proponiendo aquellas interpretaciones, mejoras o restricciones que se consideran más adecuadas para garantizar un correcto funcionamiento del mecanismo de intercambio y el suficiente respeto a los derechos e intereses de los sujetos implicados.

Sin embargo, y como se apuntó al inicio de este apartado, este marco jurídico se encuentra incompleto sin la determinación de la posición jurídica de los sujetos afectados, y la previsión de sus facultades de participación en el procedimiento. A este respecto, es necesario recordar que la información recopilada a través del intercambio puede ser utilizada para la exigencia de obligaciones tributarias no satisfechas correctamente, de las cuales pueden derivar recargos, sanciones o incluso responsabilidades de tipo penal para los sujetos afectados.

El desarrollo y resultado de estos procedimientos de cooperación pueden desembocar, de esta manera, en consecuencias muy adversas para tales sujetos. En consecuencia, la participación de los mismos en el procedimiento se convierte en un requisito ineludible para garantizar correctamente su derecho de defensa, asegurando la legitimidad de la herramienta.

De manera tradicional, la doctrina ha abogado por el reconocimiento de tres facultades diferentes, enfocadas a garantizar la participación del sujeto afectado en el procedimiento de intercambio de información¹⁵⁶⁰.

El derecho de notificación tiene por objetivo informar al obligado tributario sobre el intercambio de información que va a producirse, de modo que el mismo tenga conocimiento sobre dicho intercambio. Este derecho de notificación se concretaría en la comunicación al contribuyente sobre los datos concretos que han sido solicitados, las obligaciones tributarias que se pretenden comprobar o determinar, la norma habilitante

¹⁵⁵⁹ BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right...”, op. cit., p. 343.

¹⁵⁶⁰ Estos derechos, relativos a la posición jurídica del obligado tributario, ya fueron señalados en 1994 por la OCDE, *Tax Information between OECD Countries (a survey of current practices)*, OECD Publishing, París, 1994, para. 66. Los mismos han sido analizados por numerosos autores, entre muchos otros, CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., pp. 338 y ss., MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., pp. 167 y ss., SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., pp. 280 y ss., o CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio...”, op. cit., pp. 20 y ss., siendo opinión común de todos ellos la necesidad de establecer un marco jurídico claro respecto de la posición de los obligados tributarios en el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

del intercambio y, en su caso, el procedimiento a seguir para oponerse al intercambio¹⁵⁶¹.

El derecho de notificación seguramente sea la facultad más relevante de entre las que pueden reconocerse a los obligados tributarios afectados por el intercambio. Esta facultad se erige como un requisito previo para el ejercicio de cualquier otra acción o derecho que corresponda al obligado tributario¹⁵⁶², y como la principal facultad de control del correcto cumplimiento de los requisitos y límites aplicables al intercambio de información tributaria. De este modo, únicamente aquellos contribuyentes que conozcan de la realización de un intercambio que pueda tener incidencia sobre su esfera de derechos e intereses serán capaces de ejercer las acciones necesarias para proteger tales derechos e intereses¹⁵⁶³.

Sin embargo, el derecho de notificación también puede tener un efecto negativo sobre el intercambio, pues la Administración que notifica a un obligado la realización del intercambio pierde el factor sorpresa. De esta manera, la notificación del intercambio pone sobre aviso a los sujetos afectados, de manera que los mismos podrían dificultar la acción de las Autoridades, o incluso destruir pruebas incriminatorias. Es por ello que el derecho de notificación debe configurarse de manera que no frustre la satisfacción de los objetivos previstos para el intercambio de información entre Administraciones tributarias¹⁵⁶⁴.

El derecho de notificación puede tener una doble caracterización. Por un lado, este derecho puede manifestarse en aquellos supuestos en los que las Autoridades de un Estado requieren a otro Estado información sobre un obligado tributario. En este caso, la notificación sobre el intercambio se produciría en el Estado requirente, de manera previa –o incluso simultánea-, debiendo comunicarse tal circunstancia al sujeto o sujetos respecto de los cuales se solicita información¹⁵⁶⁵.

Por otro lado, el derecho de notificación puede resultar de aplicación cuando la Autoridad competente de un Estado se disponga a suministrar información a otro Estado, debiendo comunicar a los sujetos afectados la intención de realizar dicho suministro. Ello puede ocurrir cuando esta Autoridad haya recibido un requerimiento desde otro Estado –en el intercambio previo requerimiento-, cuando la misma considere que el envío de la información es pertinente para el otro Estado –en el intercambio

¹⁵⁶¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 338. También MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., pp. 168-169. SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 281, por su parte, afirma que el obligado tributario debería ser informado, al menos, de que va a producirse un envío de información a una Autoridad extranjera y el propósito de la misma. Asimismo, considera que el contenido de esta notificación debe comprender las categorías de datos que van a ser intercambiados y la identificación del sujeto que va a recibirlos.

¹⁵⁶² MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 172; también DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 448.

¹⁵⁶³ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., pp. 280 y 283. También DE MIGUEL ARIAS, S., “Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos...”, op. cit., p. 8.

¹⁵⁶⁴ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 175.

¹⁵⁶⁵ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 281.

espontáneo- o cuando dicha Autoridad se encuentre obligada a realizar el envío en el marco de un intercambio automático.

En este sentido, resulta indiferente el hecho de que la Administración deba recopilar la información solicitada o que la misma ya se encuentre en su poder y pueda suministrarla a la Autoridad requirente sin necesidad de llevar a cabo ninguna acción encaminada a su obtención en el ámbito interno. Ello es así debido a que, en cualquier caso, la transferencia que se pretende puede constituir una merma en las garantías del contribuyente¹⁵⁶⁶ -en concreto, respecto al os derechos al respeto a la vida privada y familiar o a la protección de datos de carácter personal-.

El reconocimiento de este derecho de notificación, además, permite alinear la herramienta de intercambio de información con el contenido del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal¹⁵⁶⁷, y en concreto con el deber de información derivado del mismo y analizado en el apartado anterior de este Capítulo. De esta manera, la regulación y garantía de este derecho de notificación permitiría satisfacer las exigencias derivadas de este deber de información, comunicando al sujeto extremos tales como la identidad del responsable del tratamiento de los datos, las categorías de datos que van a ser suministrados, su finalidad, etc.

El derecho de audiencia o consulta se traduce en la posibilidad de los sujetos afectados de formular alegaciones o expresar su visión sobre el intercambio de información entre Administraciones que se pretende realizar¹⁵⁶⁸. Esta facultad no implica ya únicamente el derecho a conocer la existencia de un intercambio de información con incidencia en la esfera de derechos o legítimos intereses de un individuo, sino la facultad de expresar aquello que crea conveniente respecto de dicho intercambio¹⁵⁶⁹.

Este derecho de audiencia se traduce en la imposición de un deber sobre las Administraciones tributaria implicada en el intercambio. Así, estas Administraciones tienen la obligación de dar al sujeto afectado la oportunidad de manifestar su opinión sobre los hechos y calificación jurídica de los mismos antes de la toma de una decisión¹⁵⁷⁰. En este caso, cuando la Autoridad de un Estado pretenda solicitar a otro una determinada información, antes deberá permitir a los sujetos afectados emitir tal opinión. Por otro lado, cuando esta Administración pretenda solicitar información a otro Estado, relativa a un obligado, la misma tendrá la obligación de permitir que los sujetos potencialmente afectados expresen su parecer sobre tal solicitud.

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que la decisión final respecto a la procedencia de llevar a cabo el intercambio de información que se pretende corresponde a las

¹⁵⁶⁶ CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio...”, op. cit., p. 20.

¹⁵⁶⁷ Así lo entiende SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 283.

¹⁵⁶⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 169.

¹⁵⁶⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 181.

¹⁵⁷⁰ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 182.

Autoridades del Estado en cuestión, y no al obligado tributario¹⁵⁷¹. Así, este derecho de audiencia puede influenciar dicha decisión, pero no condicionarla.

Por último, el derecho de impugnación o intervención tiene como finalidad permitir a los obligados tributarios cuestionar diferentes aspectos del intercambio que se pretende realizar¹⁵⁷². El mismo puede verse reconocido *a priori*, comunicando el intercambio al sujeto antes de que este se produzca y otorgándole la facultad de interponer un recurso ante un órgano de supervisión (administrativo o judicial), o *a posteriori*, permitiendo la presentación de tal recurso o demanda después de que haya tenido lugar el suministro de información¹⁵⁷³.

Esta facultad es la expresión del derecho a controlar la legalidad de la actuación de la Administración, en este caso, en del intercambio internacional de información tributaria. Dicho control constituye, como se apuntó con anterioridad en este apartado, una condición ineludible de legitimidad de esta herramienta, y garantía de los principios de proporcionalidad y transparencia que deben presidir el ejercicio de la misma. La misma ha de extenderse tanto a la obtención de información derivada de un requerimiento u obligación de suministro, como a la propia decisión de transmitir los datos solicitados.

Además, y como se señaló anteriormente en este mismo Capítulo, de acuerdo a la jurisprudencia del TEDH, la existencia de un remedio legal frente a cualquier vulneración del derecho al respeto a la vida privada y familiar consagrado en el art. 8.2 CEDH es requisito necesario para apreciar la proporcionalidad en la actuación de la Administración¹⁵⁷⁴.

En consecuencia, la capacidad del sujeto afectado por el intercambio de instar la revisión por parte de un órgano independiente se erige como un canon de proporcionalidad de aquellas medidas adoptadas por las Autoridades públicas que implican una interferencia en dicho derecho al respeto a la vida privada, como es el intercambio internacional de información tributaria. El reconocimiento de esta capacidad, a través de la garantía de un derecho de impugnación en el intercambio, se convierte de esta manera en un elemento fundamental para asegurar que la utilización de esta herramienta cumple con las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad.

De manera tradicional, la falta de reconocimiento estos derechos a los obligados tributarios en el intercambio de información entre Administraciones tributarias ha

¹⁵⁷¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 338.

¹⁵⁷² Para SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 284, el derecho de impugnación es el único que ofrece una verdadera protección al sujeto afectado por el intercambio, al permitirle cuestionar la validez del mismo y obtener una resolución vinculante por parte de las Autoridades, administrativas o judiciales, del Estado que impidan o invaliden dicho intercambio, y las consecuencias derivadas del mismo.

¹⁵⁷³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente...*, op. cit., p. 169. También CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio...”, op. cit., p. 22.

¹⁵⁷⁴ Vid., en este sentido, TEDH, Caso *Niemietz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, para. 37; TEDH, Caso *STES Colas y otros v. Francia*, de 16 de abril de 2002, paras. 45 y ss; TEDH, Caso *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013, paras. 162 y ss.

venido justificada por la necesidad de eliminar aquellos obstáculos que pudiesen poner en peligro la eficacia de esta herramienta. Así, ha existido la opinión de que reconocer a los sujetos afectados por el intercambio de información el derecho de conocer y participar en el procedimiento, podía frustrar la consecución de los objetivos perseguidos; la correcta determinación de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude y la evasión fiscales¹⁵⁷⁵.

Además, la participación del sujeto afectado en el procedimiento de intercambio implicaría la revelación al dicho sujeto de ciertos documentos relativos dicho intercambio, como el requerimiento de información o la respuesta al mismo. No obstante, la OCDE ha manifestado que estos documentos vienen protegidos por la regla de confidencialidad que establece el art. 26.2 MCOCDE, restringiendo el acceso a los mismos a todas aquellas personas que no formen parte de las Autoridades involucradas en el intercambio –incluido el propio interesado-¹⁵⁷⁶.

Sin embargo, el reconocimiento de la posición jurídica de los obligados tributarios frente al intercambio internacional de información tributaria resulta fundamental para garantizar el buen funcionamiento de esta herramienta. Únicamente a través del diseño de un mecanismo de intercambio respetuoso con los derechos e intereses de los sujetos afectados es posible asegurar la legitimidad del intercambio. La construcción de un intercambio de información tributaria eficaz, que permita cumplir satisfactoriamente con las funciones encomendadas a esta herramienta, no puede realizarse a costa del sacrificio de los derechos fundamentales de los interesados.

La garantía de tales derechos viene determinada, en gran medida, por el reconocimiento de ciertas facultades a estos sujetos afectados, de manera que puedan hacer valer los mismos en el seno de un procedimiento de intercambio de información. El establecimiento de estas facultades, tales como la capacidad de participar en el procedimiento, de cuestionar su procedencia o de recurrir su resultado, puede derivar en

¹⁵⁷⁵ Vid. MCOCDE (2017), Art. 26.3, para. 14.1, el cual afirma que “(...) *los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula. Dicho de otro modo, no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información*”. También el MTIEA, art. 1 y CMTIEA, art. 1, paras. 5 y 6, inciden en la idea de que el intercambio de información tributaria no debe verse impedido o retrasado indebidamente por la aplicación de los derechos de los obligados tributarios. En este sentido, BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)”, en *Documentos del IEF*, núm. 23, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p.9, apunta que el reconocimiento de un derecho a participar en el procedimiento de intercambio supone, cuanto menos, un retraso en el tiempo. Por el contrario, SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information...*, op. cit., p. 283, considera que ciertos intereses del Estado en riesgo pueden justificar que la notificación al obligado se posponga hasta que el intercambio ha tenido lugar, pero en ningún caso el no reconocimiento del derecho de notificación. Con ello se evitarían los retrasos innecesarios a los que hace referencia la OCDE. A este respecto, CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio...”, op. cit., p. 25, defiende que ni el derecho de notificación ni el de audiencia constituyen un retraso que pueda frustrar el objetivo del intercambio, y que únicamente el derecho de intervención o impugnación puede dilatar en el tiempo el envío de la información, en tanto en cuanto el órgano encargado de revisar el recurso interpuesto por el sujeto afectado no resuelva.

¹⁵⁷⁶ MCOCDE (2017), art. 26.2, para. 12.

efectos muy beneficiosos para el propio mecanismo de intercambio. De este modo, son varias las razones que aconsejan su reconocimiento expreso.

Por un lado, en los últimos años hemos asistido a un incremento en la utilización de la herramienta de intercambio de información tributaria, lo que se traduce en un número creciente de sujetos afectados por la misma. En este sentido, la implementación y puesta en marcha de las nuevas modalidades de intercambio automático no hará sino ampliar de manera exponencial el elenco de sujetos afectados por el intercambio. En consecuencia, resulta imprescindible el reconocimiento de una esfera de protección subjetiva, que permita a estos individuos el pleno ejercicio de sus derechos¹⁵⁷⁷. En mi opinión, ello además puede contribuir a la reducción de la litigiosidad, al permitir la resolución de conflictos en vía administrativa mediante la participación del interesado.

Desde una perspectiva práctica, esta participación del interesado puede contribuir a la creación de un mecanismo más fiable¹⁵⁷⁸, que asegure en mayor medida la veracidad de los datos en poder de la Administración. De esta manera, el sujeto afectado tendría la oportunidad de confirmar la exactitud de los datos solicitados o suministrados por la Administración, o instar su corrección cuando los mismos sean erróneos, circunstancia clave para reducir los posibles errores que afecten a la información recopilada –de identidad, cantidades, fechas, etc.¹⁵⁷⁹–.

Ello aumentaría la capacidad de prevenir el intercambio y posterior uso de datos incompletos o incorrectos, construyendo un mecanismo de intercambio más seguro para Administraciones y administrados¹⁵⁸⁰, y reduciendo la posibilidad de que este intercambio de datos incorrectos tenga efectos adversos sobre los sujetos afectados¹⁵⁸¹.

Conceder al interesado la posibilidad de participar en el procedimiento de intercambio puede garantizar, asimismo, que los datos intercambiados no resultan excesivos, y se ciñen a los estrictamente necesarios para cumplir con el objetivo fijado¹⁵⁸². Esta participación permitiría al interesado debatir con la Administración qué datos son relevantes y cuáles resultan excesivos, otorgando al mismo ciertas facultades de control sobre la información que le atañe y acreditando, en cierta medida, la exigencia de proporcionalidad derivada del derecho a la protección de datos de carácter personal.

¹⁵⁷⁷ DE MIGUEL ARIAS, S., “Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE”, en *Revista española de Derecho Financiero*, num.156/2012, Ed. Civitas, Pamplona, 2012, p. 7.

¹⁵⁷⁸ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas...”, op. cit., p. 97.

¹⁵⁷⁹ ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights...”, op. cit., p. 506.

¹⁵⁸⁰ CMOCODE (2017), Art. 26.3, para. 14.1. Vid. DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 454.

¹⁵⁸¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer protection within Exchange of Information...”, op. cit., p. 471. Por ejemplo, la incoación de procedimientos basados en información errónea, confusiones de identidades, etc. pueden suponer un coste, asumido injustamente, para estos administrados.

¹⁵⁸² CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border...”, op. cit., p. 505.

La participación por parte del interesado puede servir, a este respecto, para alertar sobre aquellos casos en los que los sujetos que pueden resultar afectados por el intercambio de información consideren que existe una protección insuficiente de aquellos secretos de tipo comercial, industrial, profesional, etc.¹⁵⁸³. Ello permitiría la revisión de las garantías de confidencialidad de la información antes de su revelación a otros sujetos o Autoridades, evitando la divulgación de estos secretos y previniendo daños de difícil reparación.

La consecución de un mecanismo más fiable puede derivar, también, en la construcción de una herramienta de intercambio más eficiente. Conceder al interesado la posibilidad de participar en el procedimiento, puede permitir la comprobación del correcto cumplimiento de obligaciones que atañen a dicho interesado sin necesidad de activar el procedimiento de intercambio, o reduciendo este intercambio, lo que se traduce en un ahorro de recursos públicos. Teniendo en cuenta la tendencia creciente en la utilización de esta herramienta –y la previsión de que la misma sea aún más utilizada en el futuro–, es necesario implementar medidas tendentes a la reducción de los costes asociados al uso de la misma.

Asimismo, la regulación uniforme de la posición del obligado tributario frente al intercambio, puede contribuir a garantizar los principios de igualdad y justicia tributaria, creando un marco normativo homogéneo en el que el nivel de protección concedido a dicho obligado no dependa del reconocimiento en los ordenamientos internos de los Estados involucrados¹⁵⁸⁴. En este sentido, es necesario reparar en el hecho de que numerosos Estados han conferido facultades de participación en el intercambio de información a los obligados tributarios, si bien la regulación de estas facultades no ha sido uniforme.

De esta manera, ciertos Estados no realizan ningún reconocimiento de los derechos de participación a los obligados tributarios, como España, Italia u Holanda¹⁵⁸⁵. Por el contrario, otros Estados han incluido en sus ordenamientos el derecho a la notificación, si bien con características muy diferentes. Alemania y Luxemburgo reconocen derechos de participación a los obligados tributarios cuando reciben un requerimiento de información por parte de las Autoridades de otros Estados¹⁵⁸⁶.

Portugal reconoce estos derechos únicamente después de que su Administración haya decidido que procede el envío de datos como respuesta a un requerimiento, notificando su decisión al sujeto afectado y concediéndole la posibilidad de recurrir dicha

¹⁵⁸³ CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border...”, op. cit., p. 505.

¹⁵⁸⁴ DE MIGUEL ARIAS, S., “Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos...”, op. cit., p. 6.

¹⁵⁸⁵ Holanda contemplaba en su ordenamiento el derecho a la notificación hasta finales de 2013, cuando fue derogado. Vid., en este sentido CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border...”, op. cit., p. 504. También DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 449.

¹⁵⁸⁶ DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 449.

decisión¹⁵⁸⁷. Otros Estados, como Hungría y Suecia han regulado este derecho de notificación, comunicando a los afectados el intercambio una vez la información ha sido suministrada a la Autoridad requirente¹⁵⁸⁸. Por último, Polonia reconoce este derecho cuando son las Autoridades polacas las que pretenden enviar un requerimiento a otro Estado, comunicando al interesado esta intención, de igual forma que Alemania, Liechtenstein y Bélgica, si bien estos últimos además permiten que tal interesado recurra esta decisión en vía judicial para evitar que la solicitud a otro Estado sea cursada.¹⁵⁸⁹

Como puede observarse, el reconocimiento de estos derechos de participación es muy diferente entre los diversos Estados, incluso entre aquellos que pertenecen a tradiciones jurídicas comunes o forman parte de arreglos internacionales con competencias normativas como son los Estados de la UE. A este respecto, es preciso recordar que en aquellos casos en los que se active un procedimiento de intercambio de información los sujetos afectados pueden verse involucrados en complejos procedimientos de comprobación e investigación.

En estos procedimientos, a menudo confluirán normas diversas, tanto de carácter sustantivo como procesal, pertenecientes a diferentes ordenamientos –incluido el instrumento que habilite al intercambio, con los principios y límites que establezca a la hora de usar esta herramienta- que pueden entrar en conflicto e incluso llegar a ser contradictorias¹⁵⁹⁰. El establecimiento de facultades de participación comunes, claras y precisas supondría indudablemente un aumento de la seguridad jurídica en estos casos, y aliviaría la carga asociada a la defensa de los intereses de los sujetos afectados por el intercambio.

El principio de transparencia, fundamental en un régimen democrático, es otro de los elementos cuya garantía viene asegurada en mayor medida a través de la participación de los sujetos afectados en el intercambio¹⁵⁹¹. El Capítulo III de este trabajo estuvo dedicado al estudio del catálogo de principios y límites aplicables al intercambio de información entre Administraciones tributarias. Permitir la participación de los sujetos afectados en el procedimiento de intercambio habilita a éstos a verificar que el intercambio se ha conducido respetando tales principios y límites¹⁵⁹², así como

¹⁵⁸⁷ Decreto-Lei 127/90, de 17 de abril, arts. 6.1 y 6.2. Vid., PINTO NOGUEIRA, J. F., “Chapter 36: Portugal: Right To Be Notified in Requested State”, en VV.AA., *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2014, p. 3.

¹⁵⁸⁸ DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 449.

¹⁵⁸⁹ Vid., en este sentido, WENZ, M., y KNÖRZER, P., “Chapter 35: Liechtenstein: Legal Protection in Requested State”, en VV.AA., *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2014, p. 2. DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 450.

¹⁵⁹⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border...”, op. cit., p. 505. También DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 449.

¹⁵⁹¹ Así lo afirma CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer protection within Exchange of Information...”, op. cit., p. 470.

¹⁵⁹² ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights...”, op. cit., p. 506.

cualquier otra norma de carácter procesal prevista por los instrumentos internacionales, eliminando la opacidad a la hora de utilizar esta herramienta¹⁵⁹³.

El establecimiento de estas facultades resulta, de este modo, indispensable para asegurar que los sujetos afectados por el intercambio tienen la capacidad de proteger sus intereses, así como de denunciar, prevenir o corregir cualquier posible vulneración de aquellos derechos fundamentales que pueden verse comprometidos por este intercambio, como el derecho a la vida privada y familiar o el derecho a la protección de datos de carácter personal analizados anteriormente. Esta capacidad de tutelar sus propios intereses es fundamental a la hora de salvaguardar la licitud del intercambio, y a la postre, de considerar esta herramienta como un instrumento legal y legítimo.

No hay que olvidar, a este respecto, que la implementación del intercambio automático implica una transmisión periódica de datos que afecta a un gran número de obligados tributarios, y que se realiza sobre operaciones completamente legítimas. En este contexto, es necesario garantizar la protección de los derechos de los obligados tributarios, lo cual pasa inexcusablemente por asegurar su participación en el intercambio¹⁵⁹⁴.

En consecuencia, considero necesario introducir, en los instrumentos relativos al intercambio internacional de información tributaria analizados en este apartado, un régimen normativo explícito, dedicado al reconocimiento y desarrollo de estas facultades, construyendo un marco jurídico claro que dote de una posición jurídica a los sujetos afectados y les permita proteger sus intereses legítimos frente a la utilización de esta herramienta.

No obstante, el reconocimiento expreso de estas facultades debe venir acompañado de la regulación de otros aspectos fundamentales, respecto de los cuales tanto legisladores como doctrina han prestado escasa atención, y que sin embargo resultan fundamentales para adecuar el intercambio de información entre Administraciones tributarias a las exigencias de los derechos fundamentales de los sujetos afectados, tal y como han venido delimitados por la jurisprudencia de TJUE y TEDH.

En este sentido, una de las cuestiones que deben ser resueltas a la hora de construir un verdadero sistema de protección de los obligados tributarios frente al intercambio de información entre Administraciones tributarias corresponde con el ámbito subjetivo del derecho de defensa –y las facultades derivadas del mismo– en este ámbito. Así, es necesario discernir qué sujetos estarán en disposición de ejercitar o exigir el respeto de los derechos de notificación, audiencia o impugnación¹⁵⁹⁵.

¹⁵⁹³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude...*, op. cit., p. 348.

¹⁵⁹⁴ ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights...”, op. cit., p. 502.

¹⁵⁹⁵ Esta cuestión ha sido analizada por CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer protection within Exchange of Information...”, op. cit., pp. 472 y ss., quien considera “sujetos afectados” tanto a aquellos obligados objeto de comprobación o investigación como a aquellos individuos en poder de la información requerida –la “fuente” de dicha información–.

El intercambio de información tributaria tiene como objetivo principal la comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos sujetos que operan en varias jurisdicciones al mismo tiempo. Consecuentemente, el principal sujeto afectado por este intercambio será aquel obligado tributario cuyas obligaciones son objeto de comprobación. Sin embargo, la utilización de esta herramienta puede tener consecuencias sobre distintos individuos, distintos a este obligado “principal”, en función de la relación que aquellos tengan con este.

En numerosas ocasiones, los datos requeridos por una Autoridad extranjera se encontrarán en poder de un sujeto que no coincidirá con el obligado tributario objeto de investigación o comprobación. En otras ocasiones, la información que se requiere o pretende recopilar, relativa a un sujeto en concreto, contendrá referencias a otros obligados tributarios. La obtención y transmisión de esta información por parte de la Administración requerida, por tanto, supondrá una interferencia en los intereses y derechos de estos sujetos, aun cuando las obligaciones tributarias que atañen a los mismos no sean el objetivo de la investigación en curso.

En consecuencia, creo necesario determinar qué facultades corresponden a todos estos sujetos, tanto aquellos que son objeto de un procedimiento de comprobación o investigación a través del intercambio, como a aquellos afectados de manera “tangencial” por este intercambio de información.

En primer lugar, el obligado tributario objeto de investigación o comprobación debe resultar investido, en mi opinión, de todas estas facultades; notificación, audiencia y recurso. Él es el principal afectado por este procedimiento de intercambio, pues sobre él incidirá con mayor intensidad la actuación de la Administración.

La información obtenida mediante intercambio será utilizada posteriormente para la comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que le corresponden en el Estado que requirió tales datos, e incluso para la posible apreciación de infracciones o imposición de recargos y sanciones. Estos recargos y sanciones, pese a tener una naturaleza eminentemente objetiva, pueden demostrar una naturaleza penal o criminal desde la perspectiva del art. 6 CEDH, y que de acuerdo a la jurisprudencia del TEDH se traducen en el reconocimiento del derecho de defensa al sujeto afectado, incluida la fase de investigación.

De esta manera, el intercambio puede interferir de manera directa en varios derechos fundamentales de estos sujetos. Como se demostró en los apartados anteriores de este Capítulo, este intercambio constituye una injerencia en los derechos a la intimidad y la protección de datos personales de los titulares de la información intercambiada. Asimismo, los procedimientos tributarios que se desarrollen en el Estado que recibe la información pueden tener incidencia en el derecho a la defensa de estos sujetos, o incluso en su derecho a la propiedad privada cuando de los mismos se deriven consecuencias patrimoniales. El reconocimiento pleno de las facultades de participación señaladas puede, de esta manera, actuar como una garantía de la protección de tales

derechos, asegurando una utilización más de esta herramienta de intercambio más respetuosa para con los mismos.

El reconocimiento de estas facultades también resulta necesario para la protección de los derechos de aquellos individuos que, sin ser el sujeto obligado objeto de comprobación, pueden verse afectados por el intercambio. No obstante, en este caso tal reconocimiento no puede ser tan extenso como aquel realizado respecto del obligado tributario “principal”, puesto que la actuación de la Administración durante y tras el intercambio, tiene menor intensidad respecto de tales sujetos. Así, considero que el derecho de notificación debe garantizarse en todo caso, pues como se comentó anteriormente, el mismo resulta necesario para alinear la utilización de esta herramienta con las exigencias derivadas del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal¹⁵⁹⁶.

Además, es necesario apuntar que la realización de esta notificación no entorpece, en ningún caso, el desarrollo del procedimiento de intercambio, por lo que no existirían razones de índole práctica que justificasen su no reconocimiento.

Cuestión diferente es el reconocimiento de los derechos de audiencia e impugnación. En este caso, considero que tal reconocimiento debe atender a la incidencia que el intercambio pueda tener sobre los derechos de estos sujetos. El derecho de audiencia debería otorgarse en aquellos casos en los que se aprecie una posible afectación a los intereses legítimos de estos sujetos, o bien una incidencia moderada en su derecho al respeto a la vida privada y familiar o a la protección de datos de carácter personal, por tratarse de datos comprendidos en el núcleo duro de estos derechos.

En tanto en cuanto este derecho de audiencia difícilmente puede afectar al desarrollo del intercambio –pues la Autoridad requerida no viene, en ningún modo vinculada por las alegaciones presentadas, ni debe someterlas al escrutinio de un órgano de revisión-, considero que el mismo debería ser concedido con carácter general a estos sujetos afectados “tangencialmente” por el intercambio de información, y restringido únicamente en aquellos casos en los que la interferencia en sus derechos fundamentales sea mínima o no existan intereses relevantes afectados.

Por otro lado, el derecho de impugnación vendría reconocido a estos sujetos únicamente cuando el intercambio tenga un gran impacto sobre su esfera de derechos fundamentales. Así, cuando se pretenda la revelación a otra Autoridad de datos sensibles¹⁵⁹⁷, protegidos por cualquier tipo de secreto –comercial, industrial, profesional-, o que, de alguna manera, pudiesen tener consecuencias de naturaleza penal

¹⁵⁹⁶ Esta notificación será inevitable en el caso de aquellos sujetos que, sin constituir el individuo objeto de investigación, se encuentren en poder de la información. Así, los mismos tendrán, necesariamente, conocimiento de la solicitud de los datos por parte de la Administración. Sin embargo, esta solicitud de información debe especificar que la misma se enmarca en un procedimiento de intercambio, y que el destino de tales datos es la Autoridad competente de otro Estado.

¹⁵⁹⁷ Aquellos que, de acuerdo al art. 9 RGPD, constituyen categorías especiales de datos.

sobre el sujeto que los aporta, debe ofrecerse al titular o interesado la posibilidad de impugnar su transmisión. Únicamente de esta manera es posible asegurar un escrupuloso respeto a los derechos de intimidad, protección de datos y defensa, y prevenir que se produzcan daños irreparables a estos sujetos.

En consecuencia, y en relación con el ámbito subjetivo de estos derechos de notificación, audiencia e impugnación, considero que su reconocimiento debe ser diferente en el caso del obligado tributario objeto de comprobación o investigación, respecto de aquellos supuestos en los que un sujeto se ve afectado de manera “indirecta” o “tangencial” por dicho intercambio. Así, mientras el obligado objeto de investigación debe contar con un reconocimiento pleno de estas facultades, el resto de sujetos afectados las deben ver reconocidas de manera gradual, y en atención a los derechos fundamentales interferidos y la intensidad de la interferencia.

Como se apuntó anteriormente, la incidencia del intercambio de información tributaria sobre los derechos fundamentales de los sujetos afectados depende de la concreta modalidad de intercambio utilizada para la transmisión de los datos objeto de intercambio. De esta manera, el intercambio automático puede suponer una mayor injerencia sobre el derecho al respeto a la vida privada y familiar o el derecho a la protección de datos de carácter personal que las modalidades previo requerimiento o espontánea.

En el caso del derecho a la defensa, el mayor riesgo de injerencia seguramente venga representado por la utilización de la modalidad de intercambio previo requerimiento. Ello es así debido a que la utilización de esta modalidad tiene lugar cuando existe una sospecha previa por parte de la Administración que solicita la información, iniciando un procedimiento de investigación sobre el obligado tributario. Así, esta modalidad implica todo un procedimiento administrativo, consistente en la solicitud de la información, la recopilación en el ámbito interno, en su caso, de los datos solicitados, y posterior transmisión a la Autoridad requirente. Este procedimiento puede traducirse en la vulneración de las garantías procesales de dicho obligado tributario, interfiriendo directamente en su derecho a la tutela judicial efectiva.

Por el contrario, el intercambio automático de información tributaria o financiera no viene desencadenado por una sospecha sobre el titular de los datos en el Estado que los recibe. Este intercambio comprende la obligación de suministro por parte de un tercero –la entidad financiera- a la Administración, y su posterior transmisión a las Autoridades de otro Estado. Dicho suministro se rige, además, por la norma que habilita al intercambio, un instrumento internacional firmado por las Autoridades involucradas en dicho intercambio que debe ser compatible con los derechos y garantías presentes en los ordenamientos internos y en el plano internacional.

No existe aquí, por tanto, un procedimiento de investigación y recopilación de información que exija la adopción de medidas por parte de la Administración obligada a

suministrar los datos, por lo que la posibilidad de vulnerar el derecho de defensa de los obligados tributarios y titulares de la información es mucho menor¹⁵⁹⁸.

Sin embargo, en esta modalidad de intercambio, y como se apuntó anteriormente, una cierta participación del interesado es necesaria para garantizar el derecho a la protección de datos de carácter personal. Así, la notificación al mismo sobre ciertos elementos relativos a dicho intercambio –la propia transmisión, el destinatario de los datos, su finalidad, etc.- es necesaria para satisfacer el deber de información que deriva de este derecho. Asimismo, y como ya ha sido señalado con anterioridad, la posibilidad de formular alegaciones por parte del sujeto afectado puede mejorar la eficiencia de esta herramienta –corrigiendo errores en la información a intercambiar, advirtiendo imprecisiones, etc.-.

Además, es necesario tener en cuenta que, tradicionalmente, la principal razón para mostrar reticencias al reconocimiento de estas facultades a los sujetos afectados ha sido la posibilidad de que el ejercicio de las mismas se traduzca en una merma de la eficacia del intercambio. Así, se ha llamado la atención sobre el retraso que implicaría la posibilidad de realizar alegaciones o impugnar el intercambio en curso. A mi juicio, estos argumentos pueden tener cabida respecto del intercambio previo requerimiento, en un contexto en el que el suministro de la información solicitada responde a una necesidad puntual, la cual puede revestir cierta urgencia. De esta manera, cualquier retraso en el envío podría frustrar el objetivo del intercambio –por la posibilidad de destruir pruebas, la caducidad de la acción de la Administración o el transcurso del período de prescripción-.

Sin embargo, esta urgencia no puede ser apreciada, en ningún caso y por su propia naturaleza, en el ámbito del intercambio automático de información tributaria o financiera. Esta modalidad no responde a necesidades puntuales y urgentes de información, sino que implica un suministro de datos entre periódico, con unos momentos y plazos de envío previamente fijados. En este sentido, el reconocimiento de las facultades señaladas en este apartado, sin poner en riesgo la eficacia del intercambio, resulta mucho más sencillo. Ello es posible articulando diferentes plazos que permitan la notificación, presentación de alegaciones e impugnación, y en su caso, resolución de todas ellas, antes de la fecha fijada para el envío de los datos a las demás Autoridades¹⁵⁹⁹.

De esta manera, el intercambio automático puede habilitar la participación de los interesados –con las ventajas, antes señaladas, que ello comporta- sin poner en riesgo la

¹⁵⁹⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information...”, op. cit., p. 473, no consideró necesario extender estos derechos de participación al intercambio automático de información, debido a que las categorías de información no eran “especialmente sensibles” o cubiertas por ninguno de los secretos protegidos comercial, profesional o industrial, y a que este reconocimiento podría entorpecer la labor de la Administración y frustrar la eficacia del intercambio.

¹⁵⁹⁹ Así lo afirman BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right...”, op. cit., p. 344.

eficacia de esta herramienta¹⁶⁰⁰. De hecho, la notificación al obligado tributario, poniendo en su conocimiento la información que será intercambiada, podría suponer un aliciente al cumplimiento voluntario, objetivo señalado por el ECR de la OCDE, la DCA II, o la normativa FACTA.

Una segunda cuestión fundamental en relación al diseño de un marco jurídico relativo a la posición de los obligados tributarios frente al intercambio hace referencia al contenido de la información facilitada a los afectados. De esta manera, de nada sirve reconocer un derecho de notificación si los sujetos afectados no pueden conocer el motivo de la solicitud o transmisión de la información, los concretos datos que son suministrados, o el destinatario de los mismos.

Como se apuntó anteriormente, el TJUE reconoció que el obligado tributario debe conocer aquellos datos señalados por el art. 20.2 DCA, esto es, la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información. Esta restricción, a mi juicio, puede resultar adecuada en el caso de aquellos sujetos que, sin constituir el obligado tributario objeto de revisión o investigación, vienen compelidos a aportar determinados datos a la Administración. Tales sujetos, que no son objeto de investigación alguna, no gozarían de la protección que ofrece el derecho de defensa –pues no se ha incoado procedimiento alguno frente a ellos–.

No obstante, el sujeto bajo investigación, de acuerdo a la jurisprudencia del TEDH –y del TJUE en el caso *Berlioz*– sí se encuentra protegido por el derecho de defensa. En su caso, esta limitación puede tener importantes consecuencias desde el punto de vista de la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva. Ello es debido a que, con los datos facilitados, el sujeto requerido podría verse en serias dificultades a la hora de plantear la validez del requerimiento frente al Juez nacional¹⁶⁰¹.

Este sujeto afectado por un intercambio de información entre Administraciones tributarias debe tener la capacidad de cuestionar el valor probatorio de la información intercambiada, y de confrontar su veracidad y exactitud¹⁶⁰². Ello requiere que dicho sujeto tenga pleno conocimiento sobre tres factores concretos: (1) el formato y la autenticidad de la información intercambiada; (2) el contenido de la información

¹⁶⁰⁰ A favor de reconocer los derechos de participación en el intercambio automatico se han manifestado BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right...”, op. cit., p. 344 y ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights...”, op. cit., pp. 508-509.

¹⁶⁰¹ FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone...”, cit., p. 681. A este respecto es necesario recordar que la Audiencia Nacional también se ha mostrado favorable a limitar el acceso del sujeto afectado a la información relativa al intercambio, y en concreto, al requerimiento cursado entre Administraciones. Vid. SAN de 25 de septiembre de 2003.

¹⁶⁰² En este sentido, el art. 16.5 DCA, que otorga validez probatoria a los datos intercambiados en aplicación de la Directiva, ha de ser objeto de crítica, pues constituye una presunción limitativa del derecho de defensa difícilmente aceptable.

intercambiada; y (3) las fuentes de tal información y los procedimientos utilizados para su captación¹⁶⁰³.

El sujeto directamente afectado por el intercambio debe tener así la posibilidad de acceder a los elementos esenciales del requerimiento y la respuesta al mismo, con la finalidad de no causarle indefensión. Únicamente asegurando que este sujeto tiene un conocimiento exhaustivo del intercambio y su objetivo es posible garantizar su derecho de defensa en este ámbito¹⁶⁰⁴.

En consecuencia, este sujeto debería tener la posibilidad de acceder, no sólo a aquellos datos señalados por el TJUE –art. 20.2 DCA-, sino a la solicitud de información entre Administraciones en su conjunto, y en especial a la identificación de la Autoridad que requiere tal información, así como la motivación contenida en el requerimiento. De esta forma, el sujeto podría cuestionar la procedencia de tal solicitud, su adecuación a los requisitos presentes en la Directiva y, sobre todo, la adecuación del requerimiento recibido en el plano doméstico –y su motivación por parte de la Administración nacional- a dicha solicitud transnacional¹⁶⁰⁵.

No hay que olvidar, a este respecto, que todos estos extremos sí son revelados a las Autoridades implicadas en el intercambio de información. Negar su conocimiento al obligado tributario afectado por el intercambio puede suponer una vulneración del principio de igualdad de armas consagrado por los arts. 6 CEDH y 47 CDFUE¹⁶⁰⁶.

La correcta articulación de su estrategia de defensa, por tanto, exige que este sujeto tenga acceso a todos los datos esenciales del intercambio. Solamente de esta manera es posible cuestionar la procedencia de tal intercambio, y su adecuación a los principios y límites reflejados en los instrumentos analizados anteriormente, así como la posible vulneración de cualesquiera derechos fundamentales que puedan ser objeto de interferencia por la utilización de esta herramienta.

Además de ello, permitir a estos sujetos el conocimiento de aquellos elementos esenciales del intercambio supondría alinear la utilización de esta herramienta de cooperación con las exigencias implícitas en el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal, y en concreto, del deber de información derivado de este derecho. Así, y como se apuntó en el apartado anterior de este Capítulo, aquellos sujetos

¹⁶⁰³ CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border...”, op. cit., p. 502.

¹⁶⁰⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente...”, op. cit., pp. 10-11.

¹⁶⁰⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente...”, op. cit., pp. 10-11; y BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right...”, op. cit., p. 343, se muestran favorable a permitir que el interesado o afectado tenga acceso a toda aquella información relevante a los efectos del intercambio, con el objetivo de garantizar en la mayor medida posible su derecho de defensa.

¹⁶⁰⁶ BAKER, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, en *European Taxation*, Agosto 2000, IBFD, Ámsterdam, 2000, p. 326.

que recopilan datos de carácter personal están obligados a informar a los titulares o interesados sobre ciertos aspectos concretos.

Asegurar al sujeto afectado el conocimiento de los elementos nucleares del intercambio, y en general, de todo aspecto con incidencia en su derecho a la tutela judicial efectiva, se traduciría así en una salvaguarda del derecho a la protección de datos de carácter personal, y permitiría adaptar la utilización del intercambio de información entre Administraciones tributarias a los condicionantes derivados de la efectiva garantía de ambos derechos.

Como se señaló anteriormente en este apartado, tanto la OCDE como ciertos autores defienden la necesidad de limitar los derechos de participación en el intercambio – incluso denegar tales derechos- para garantizar la eficacia de tal intercambio. En mi opinión, esta limitación puede ser necesaria en ciertas ocasiones, con el objetivo de salvaguardar esta eficacia, y asegurar el cumplimiento del objetivo fijado por este intercambio. No obstante, en tanto en cuanto esta limitación constituye la restricción a un derecho fundamental como es el derecho de defensa consagrado en el art. 47 CDFUE, la regulación e interpretación de la misma debe realizarse de la manera más restrictiva posible.

Consecuentemente, estas facultades de participación derivadas del derecho de defensa – notificación, audiencia e impugnación-, deben resultar limitadas únicamente en aquellos casos en los que *realmente* existan circunstancias de carácter objetivo que aconsejen tal limitación¹⁶⁰⁷. Así, considero que esta limitación puede tener lugar cuando el ejercicio de estas facultades pueda frustrar la consecución del objetivo del intercambio, pero en mi opinión deben concurrir además otras circunstancias. Esta posible frustración sería así condición necesaria pero no suficiente de la limitación de estos derechos.

Tal limitación debe venir determinada, a mi juicio, por la concurrencia de indicios relativos a la comisión de infracciones de cierta entidad –tipificadas como graves o muy graves-, o incluso de posibles delitos. Así, únicamente en aquellos casos en los que el intercambio tenga como finalidad la represión de aquellas conductas objeto de sanción o pena sería posible limitar estas facultades, con el objeto de evitar la destrucción de pruebas, documentos, etc. que pudiese frustrar la acción de las Autoridades¹⁶⁰⁸.

¹⁶⁰⁷ Por ejemplo, el CDI entre España y Alemania establece en el apartado X.c) del Protocolo Adicional el derecho de notificación, si bien reconoce la posibilidad de limitar el mismo en los siguientes términos: “*El organismo receptor, de conformidad con su normativa interna, informará a la persona a la que concierne la información sobre la recopilación de datos por el órgano provisor, a menos que esta se hubiera intercambiado espontáneamente. La persona concernida no tendrá que ser informada cuando se considere que el interés público de no informarle excede de su derecho a ser informado*”.

¹⁶⁰⁸ Así lo opina también DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer...”, op. cit., p. 450. BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right...”, op. cit., p. 343, aducen que el derecho de participar en el procedimiento no debe, en ningún caso, socavar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones efectivas. De este modo, estas facultades deberían poder admitir ciertas excepciones que garanticen la eficacia del intercambio. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer protection within Exchange of Information...”, op. cit., p. 472, considera que debería ser posible suspender estas facultades de participación cuando existan sospechas de la existencia de fraude.

Esta limitación debe venir presidida, además, por el principio de proporcionalidad, ajustándose a lo estrictamente necesario para salvaguardar el objetivo perseguido, pero garantizando que la injerencia en los derechos fundamentales afectados es la menor posible.

Por último, en mi opinión es necesario el sometimiento de esta decisión, *a posteriori*, a un órgano de revisión –administrativo o judicial-. No hay que olvidar que estas facultades derivan directamente del derecho de defensa, y su limitación constituye la restricción de un derecho fundamental. Consecuentemente, la decisión de restringir su ejercicio debe poder ser objeto de impugnación y control, pues la misma puede constituir, a la postre, una condición de validez del intercambio.

Por su parte ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights...”, op. cit., p. 506, afirma que esta limitación únicamente debe tener lugar cuando haya indicios de la comisión de un delito.

Conclusiones al Capítulo IV. La injerencia del intercambio internacional de información tributaria en los derechos de los obligados tributarios.

1. El intercambio internacional de información tributaria ha experimentado una gran evolución en los últimos años, con el objetivo de lograr una herramienta más eficaz. Esta evolución, sin embargo, se ha desarrollado de espaldas a los sujetos afectados por el intercambio, quienes no han visto reconocido un catálogo de garantías que proteja sus derechos e intereses en este ámbito.

2. El intercambio de información entre Administraciones tributarias supone una interferencia en el derecho fundamental al respeto a la vida privada y familiar. Esta interferencia, no obstante, puede estar justificada cuando se encuentre prevista por una norma, persiga un fin legítimo –la preservación del bienestar económico del Estado- y respete el principio de proporcionalidad.

3. El respeto al principio de proporcionalidad puede encontrarse en entredicho respecto al intercambio automático de información tributaria o financiera, pues el mismo supone una interferencia indiscriminada en el derecho a la vida privada y familiar, no restringido por criterios objetivos. En este sentido, la posibilidad del sujeto afectado de instar la revisión de tal interferencia por un órgano imparcial e independiente es un factor clave para salvaguardar la proporcionalidad de dicha interferencia.

4. El intercambio de información también supone una interferencia en el derecho a la protección de datos de carácter personal, pues el mismo constituye un tratamiento de datos consistente en la revelación de ciertos datos a las Autoridades de otros Estados.

5. Este tratamiento debe justificarse a través del consentimiento de los sujetos afectados, o bien por la protección de un interés público como es la protección del bienestar económico del Estado. En todo caso, es necesario delimitar claramente la finalidad perseguida, de manera que los sujetos afectados puedan conocer el objetivo del tratamiento y adaptar su conducta al mismo. Esta delimitación, no obstante, es insuficiente en los instrumentos dedicados al intercambio de información, constituyendo uno de los principales déficits de estas normas en relación con el derecho a la protección de datos.

6. La delimitación insuficiente de la finalidad perseguida por parte de los instrumentos relativos al intercambio de información no permite determinar con precisión que los datos intercambiados son “necesarios y no excesivos”, como exige el derecho a la protección de datos de carácter personal. En este sentido cabe plantearse si el intercambio automático de información tributaria cumple con esta limitación, pues el mismo prevé el envío masivo de los datos relativos a todos aquellos obligados tributarios que operen en varias jurisdicciones, sin previsiones relativas a la posible discriminación en función del cumplimiento de sus obligaciones o su situación particular.

7. El período de conservación de los datos intercambiados, de acuerdo a la jurisprudencia del TJUE, es un elemento que puede determinar el cumplimiento con el principio de proporcionalidad que gobierna las injerencias en el derecho a la protección de datos de carácter personal. Sin embargo, los instrumentos dedicados al intercambio no prevén un período máximo de conservación de la información suministrada, lo que puede derivar en una vulneración de este derecho fundamental.

8. Un déficit tradicional de la normativa en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias viene constituido por la ausencia de regulación de una posición jurídica de aquellos sujetos afectados por el intercambio. Esta posición jurídica puede derivar del derecho de defensa, como se desprende de la jurisprudencia más reciente del TEDH y el TJUE.

9. La concepción del intercambio internacional de información tributaria como herramienta de gestión en un contexto transnacional exige la creación de un marco de protección *ex ante* de los derechos e intereses de los sujetos afectados. Este marco de protección debe incluir el reconocimiento de las facultades de participación en el intercambio: notificación, audiencia e impugnación.

10. El reconocimiento de las facultades de participación en el intercambio de información entre Administraciones tributarias permite construir una herramienta más fiable, transparente y eficiente. Asimismo, garantiza en mayor medida el derecho al respeto a la vida privada y familiar y el derecho a la protección de datos de carácter personal, al permitir un control sobre los propios datos personales y el cumplimiento de las exigencias derivadas de estos derechos fundamentales.

11. El reconocimiento de estas facultades a los sujetos afectados debe realizarse en función de su posición concreta; desde un reconocimiento completo –notificación, audiencia e impugnación– a aquellos obligados tributarios objeto de investigación, a un reconocimiento parcial –únicamente notificación y audiencia– a aquellos sujetos afectados de forma “tangencial” –por estar en posesión de la información o ser los titulares de la misma–. El contenido de la información que debe facilitarse en estos casos debe ser adecuado para el ejercicio del derecho de defensa, permitiendo a los sujetos afectados articular de manera correcta su estrategia de defensa y cuestionar cualesquiera circunstancias del intercambio y posterior acción de la Administración.

12. La salvaguarda de la legitimidad del intercambio de información entre Administraciones tributarias, como herramienta de gestión en un ámbito transfronterizo, exige de la reforma de los instrumentos dedicados al reconocimiento del mismo con el objetivo de reconocer y proteger los derechos fundamentales de los sujetos afectados.

CONCLUSIONES.

1. El intercambio internacional de información tributaria ha adoptado un rol fundamental para las Administraciones fiscales, al permitir que éstas obtengan aquellos datos necesarios para la realización de las tareas de comprobación e investigación que les han sido encomendadas en un contexto globalizado. Esta herramienta se concibe no ya únicamente como un instrumento al servicio de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, sino como un elemento esencial de gestión de las obligaciones tributarias con componente transfronterizo. No obstante, el intercambio debe constituirse como un instrumento legítimo, capaz de proteger el interés público de manera eficaz al mismo tiempo que resulta respetuoso con los derechos e intereses de los sujetos afectados.
2. El intercambio internacional de información tributaria desempeña, de esta manera, tres funciones primordiales, fundamentales para la pervivencia de los actuales sistemas tributarios en un ámbito global. Esta herramienta habilita la correcta gestión de las obligaciones tributarias en un contexto transfronterizo, permite la persecución de infracciones y delitos de naturaleza transnacional y puede convertirse en un elemento de protección de los derechos e intereses de los obligados tributarios.
3. El intercambio internacional de información tributaria es una herramienta indispensable para la existencia y efectivo disfrute de las libertades de la Unión Europea, y desde esta perspectiva ofrece una protección indirecta a los obligados tributarios dentro de la UE. Sin embargo, su utilización no resulta obligatoria para las Administraciones tributarias de los Estados Miembros de la Unión, ni existe una legitimación activa por parte de tales obligados tributarios que permita a los mismos instar la realización de un intercambio. En consecuencia, este instrumento no ofrece una protección directa a dichos obligados tributarios.
4. La toma de protagonismo del intercambio internacional de información tributaria se ha traducido en el desarrollo de esta herramienta, a través de la modificación y ampliación de numerosas normas y modelos dedicados a la regulación de dicho intercambio entre diferentes Estados. De esta manera, se ha potenciado la modalidad de intercambio previo requerimiento con el objetivo de garantizar la mayor eficacia y agilidad posible, y se han elaborado diversos instrumentos normativos de carácter internacional dedicados a la implementación del intercambio automático de información tributaria y financiera.
5. El desarrollo, implementación y potenciación de nuevas modalidades de intercambio, como el intercambio automático, no obstante, no supone el destierro de aquellas modalidades ya presentes en el panorama internacional, como el intercambio previo requerimiento o el intercambio espontáneo. Cada una de estas modalidades cuenta con sus fortalezas y debilidades, y únicamente a través de la utilización combinada y complementaria de todas ellas es posible alcanzar un sistema de gestión tributaria transfronterizo que resulte eficaz.

6. El estudio de los instrumentos normativos más relevantes dedicados al intercambio internacional de información tributaria permite extraer toda una serie de principios y límites aplicables a la hora de utilizar esta herramienta. Tales principios y límites se constituyen como una garantía frente a cualquier uso abusivo de la misma, protegiendo así tanto a los obligados tributarios afectados por este intercambio como a las Autoridades y Administraciones involucradas en el mismo. Sin embargo, tales principios y límites deben adaptarse a las diferentes modalidades de intercambio existentes, de manera que ofrezcan una protección adecuada sin poner en riesgo la eficacia de esta herramienta.

7. La evolución de la herramienta de intercambio no ha venido acompañada del desarrollo de un sistema de protección de los derechos e intereses de todos aquellos afectados por su utilización. Sin embargo, la construcción de un instrumento de cooperación como es el intercambio internacional de información tributaria, que no guardase el debido respeto a los derechos fundamentales de los sujetos afectados, permitiría plantear serias dudas acerca de su legitimidad.

8. El derecho a la intimidad exige que cualquier interferencia en su contenido esencial cuente con una base jurídica válida, persiga un objetivo legítimo, y resulte proporcionada. En el caso del intercambio internacional de información tributaria, dicha base jurídica vendría constituida por los Acuerdos internacionales relativos al intercambio, el cual perseguiría la legítima finalidad de garantizar el bienestar económico del Estado, como requisito ineludible para el desarrollo de una agenda social y democrática. Sin embargo, la configuración jurídica del intercambio automático de información tributaria y financiera, tal y como viene plasmada en los instrumentos analizados, suscita ciertas dudas acerca de su proporcionalidad. Así, la interferencia rutinaria, masiva e indiscriminada, en el derecho al respeto a la vida privada y familiar de los sujetos afectados permite plantearse la existencia de una desproporción en la actuación de la Administración en este ámbito.

9. El derecho a la protección de datos de carácter personal permite a sus titulares mantener el control sobre aquella información que les atañe. El tratamiento de este tipo de datos sin el consentimiento de su titular debe basarse en la persecución de una finalidad concreta y legítima. Sin embargo, la delimitación de la finalidad por parte de los instrumentos que habilitan al intercambio de información entre Administraciones tributarias es muy genérica, formulada en términos vagos e imprecisos. Ello impide apreciar si los datos intercambiados son adecuados y no excesivos a la finalidad perseguida, y puede vulnerar el principio de proporcionalidad en relación con este derecho fundamental.

10. El derecho a la protección de datos de carácter personal confiere a sus titulares toda una serie de facultades encaminadas a garantizar el efectivo control de tales datos, los conocidos como derechos ARCO. Además de ello, este derecho consagra el deber de información, de acuerdo al cual el sujeto encargado del tratamiento debe poner en conocimiento del titular de los datos o interesado la existencia de dicho tratamiento y su

finalidad, con el objetivo de permitir a dicho titular o interesado el ejercicio de sus facultades. Sin embargo todas estas facultades vienen restringidas de manera genérica por los instrumentos dedicados al intercambio de información tributaria. El respeto efectivo al derecho a la protección de datos exigiría que dichas restricciones sean formuladas de manera más clara y precisa, y se limiten a lo estrictamente necesario para garantizar la eficacia del intercambio.

11. El derecho a la protección de datos de carácter personal exige la limitación en el tiempo de la conservación de tales datos, procediendo a su eliminación una vez los mismos no sean necesarios para alcanzar la finalidad señalada. Sin embargo, los instrumentos dedicados al intercambio de información entre Administraciones tributarias analizados no contemplan limitación alguna en este sentido. Ello resulta contrario a la doctrina del TJUE expuesta en este trabajo, y puede traducirse en una vulneración de este derecho fundamental. En consecuencia, resulta necesario reformar tales instrumentos para adaptarlos a las exigencias derivadas del derecho a la protección de datos de carácter personal.

12. Uno de los grandes déficits de la regulación analizada en materia de intercambio internacional de información tributaria radica en la falta de reconocimiento de una posición jurídica de los sujetos afectados, que permita su participación en el procedimiento de intercambio con el objetivo de garantizar la protección *ex ante* de sus derechos e intereses. No obstante, el reconocimiento de esta posición jurídica deriva del derecho a la defensa o a la tutela judicial efectiva consagrados en el CEDH y la CDFUE, y desarrollados por la doctrina del TEDH y, más recientemente, TJUE. Consecuentemente resulta imperativa la inclusión, en las normas y modelos relativos al intercambio, de las facultades de participación desarrolladas a lo largo de este trabajo, los derechos de notificación, audiencia e impugnación, con el objetivo de garantizar el respeto a tal derecho y, a la postre, la legitimidad de esta herramienta de intercambio de información entre Administraciones tributarias.

NORMATIVA Y MODELOS NORMATIVOS CITADOS.

Naciones Unidas

- Declaración Universal de Derechos Humanos, Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948.
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and developing countries, Naciones Unidas, Nueva York, 2001.

Liga de Naciones

Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income (Mexico Draft, 1943).

Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property (London Draft, 1946); *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*, League of Nations Doc. C.88.M.88. 1946 II A. (1946).

Consejo de Europa.

- Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4.XI.1950,
- *Second Additional Protocol to the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters*, ETS n. 182, de 17 de marzo de 1978.
- Convenio 108 del Consejo de Europa, para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, hecho en Estrasburgo el 28 de enero de 1981.

OCDE-Consejo de Europa

- Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Texto actualizado con las disposiciones del protocolo que modifica la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal que entró en vigor el primero de Junio 2011, Hecha en Estrasburgo, el 25 de enero de 1988.
- Text of the Revised Explanatory report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by Protocol, Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Texto actualizado con las disposiciones del protocolo que modifica la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia

fiscal que entró en vigor el primero de Junio 2011, Hecha en Estrasburgo, el 25 de enero de 1988.

- Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014.

Unión Europea

- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01), DOCE de 18 de diciembre de 2000.

- Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters between the Member States of the European Union, de 29 de Mayo de 2000.

- Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007.

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Versión Consolidada, Diario Oficial de la Unión Europea C 326/47, de 26 de octubre de 2012.

- Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA).

- Reglamento (CE) No 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) no 218/92.

- Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

- Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

- Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre de 2018, por el que se modifican los Reglamentos (UE) n. 904/2010 y (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

- Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.

- Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.
- Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.
- Directiva 2001/44/CE, del Consejo, de 15 de junio de 2001 por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales.
- Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- Directiva 2011/16/ue del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DCA).
- Directiva 2014/48/ue, del Consejo, de 24 de marzo de 2014, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.
- Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.
- Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015 por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.
- Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
- Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.
- Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.
- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información

OCDE.

- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 1963.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 1977.
- OCDE Convention Between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims, adoptado el 29 de enero de 1981.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 2000.
- OCDE, Acuerdo sobre intercambio de información en material tributaria, OCDE Publishing, París, 2002.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 2005.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 2008.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010.
- Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, First Edition, OECD Publishing, París, 2014.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 2014.
- Protocol to the 2002 TIEA Model (2015), Model Protocol for the purpose of allowing The automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA, 7 agosto de 2015.

- “Model legislation related to Country-by-Country Reporting”, Anexo IV del Capítulo V, Transfer pricing documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 final report, OECD Publishing, París, 2015.
- Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Reports, 2016.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, 2017.
- Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición, Éditions OCDE, Paris, 2017.

España.

- Instrumento de ratificación del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, de 26 de abril de 1966, BOE 3 de marzo de 1967. Modificado por el Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011, BOE de 11 de junio de 2013.
- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 1 de marzo de 1985, BOE de 22 de septiembre de 1986.
- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999, BOE de 10 de enero de 2001.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE de 18 de Diciembre de 2003.
- RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
- R.D.-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, B.O.E. de 31 diciembre de 2011.

- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y su Protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.
- Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, (BOE de 1 de julio de 2014).

Estados Unidos.

- United States Model Income Tax Convention, de 15 de noviembre de 2006.
- Settlement Agreement between the United States of America, the US Internal Revenue Service and UBS AG, US-UBS (2009).
- Agreement between the United States of America and the Swiss Confederation on the request for information from the Internal Revenue Service of the United States of America regarding UBS AG, a corporation established under the laws of the Swiss Confederation, Washington DC, 19 de agosto de 2009.
- FATCA, Modelo 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC November 30, 2014.
- FATCA, Modelo 1B IGA Non-Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC November 30, 2014.
- FATCA, Modelo 1B IGA Non-Reciprocal, No TIEA or DTC November 30, 2014.
- FATCA, Modelo 2 IGA, Preexisting TIEA or DTC November 30, 2014.
- FATCA, Modelo 2 IGA, No TIEA or DTC November 30, 2014.

Resto del Mundo

- Agreement for the avoidance of double taxation and prevention of tax evasion between the States of the Arab Economic Union Council, El Cairo, 3 de diciembre de 1973.
- International Convention on Mutual Administrative Assistance for the Prevention, Investigation and Repression of Customs Offences, Nairobi, 9 de Junio de 1977.
- West African Economic Community taxes Convention between the members of the west African Economic Community for the avoidance of double taxation, Lome, 29 de Noviembre de 1983.
- Intra-ASEAN Model Double taxation convention, Manila, 15 de diciembre de 1987.

- Nordic mutual assistance convention on mutual administrative assistance in tax matters, de 7 de diciembre de 1989.
- Convention tendant a eviter les doubles impositions et etablir les regles d' assistance reciproque en matiere d'impôts sur le revenue entre les États de l'Union du Maghreb Arabe, Argel, 23 de julio de 1990.
- Protocolo opcional a la Inter-American Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters, de 23 de mayo de 1992.
- Agreement among the governments of the member States of the Caribbean Community for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, profits or gains and capital gains and for the encouragement of regional trade and investment, St. Michael, Barbados, 6 de Julio de 1994.
- Agreement between the Governments of the Republic of Kenya, the United Republic of Tanzania and the Republic of Uganda for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, Arusha, 30 de Noviembre de 1999.
- Modelo de Acuerdo CIAT sobre intercambio de informaciones tributarias, aprobado en la 33ª Asamblea, El Salvador, 1999.
- Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, Lima, 4 de mayo de 2004.
- SAARC limited multilateral agreement on avoidance of double taxation and mutual administrative assistance in tax matters, Dhaka, Bangladesh, 13 de Noviembre de 2005.
- Decreto-Lei 127/90, de 17 de abril. República de Portugal.

JURISPRUDENCIA CITADA

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

- *Engel y otros v. Holanda*, de 8 de junio de 1976.
- *Öztürk v. Alemania*, de 21 de febrero de 1984.
- *Caso Lüdi v. Suiza*, de 15 de junio de 1992.
- *Niemietz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992.
- *Funke v. Francia*, de 25 de febrero de 1993.
- *Mialhe v. Francia*, de 25 de febrero de 1993.
- *Cantoni v. Francia*, de 15 de noviembre de 1996.
- *F. S. v. Alemania*, de 27 de noviembre de 1996 (Comisión).
- *Halford v. Reino Unido*, de 25 de junio de 1997.
- *Lauko v. Eslovaquia*, de 2 de septiembre de 1998.
- *Rotaru v. Rumanía*, de 4 de mayo de 2000.
- *Copland v. Reino Unido*, de 3 de abril de 2001.
- *Ferrazzini v. Italia*, de 12 de julio de 2001.
- *STES Colas y otros v. Francia*, de 16 de abril de 2002.
- *Janosevic v. Suecia*, de 21 de mayo de 2003.
- *Ravon y otros v. Francia*, de 21 de febrero de 2008.
- *S and Marper vs. UK*, de 4 de diciembre de 2008.
- *Gillan and Quinton v. Reino Unido*, de 12 de enero de 2010.
- *Bernh Larssen v. Noruega*, de 14 de marzo de 2013.
- *Rousk v. Suecia*, de 25 de julio de 2013.
- *Othymia Investments BV v. Holanda*, de 16 de junio de 2015.
- *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy v. Finlandia*, de 21 de julio de 2015.
- *G.S.B. v. Suiza*, de 22 de diciembre de 2015.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (antiguo Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea).

- C-10/87, *Tattersalls*, de 21 de junio de 1988.
- C- 204/90, *Bachman*, de 28 de enero de 1992.
- C-300/90, *Comisión vs. Bélgica*, de 28 de enero de 1992.
- Caso C-1/93, *Halliburton*, de 12 de abril de 1994.
- C- 279/93, *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995.
- C- 250/95, *Futura*, de 15 de mayo de 1997.
- C-55/98, *Vestergaard*, 28 de octubre de 1999.
- Caso C- 420/98, *W.N.*, de 13 de abril de 2000.
- C-136/00, *Danner*, de 3 de Octubre de 2002.
- C- 422/01, *Skandia*, de 26 de junio de 2003.
- C-434/02, *Arnold André*, de 14 de diciembre de 2004.
- C-147/03, *Comisión vs. Austria*, de 7 de julio de 2005.
- C- 40/03, *Rica foods vs. Comisión*, de 14 de julio de 2005.
- C- 196/04, *Cadbury Schweppes*, de 12 de septiembre de 2006.
- C-386/04, *Walter Stauffer*, de 14 de septiembre de 2006.
- C- 290/04, *Scorpio*, de 3 de octubre de 2006.
- C-520/04, *Turpeinen*, de 9 de noviembre de 2006.
- C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, de 12 de diciembre de 2006.
- C-150/04, *Comisión vs. Dinamarca*, de 30 de enero de 2007.
- C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, de 29 de marzo de 2007.
- C-522/04, *Comisión vs. Bélgica*, de 5 de julio de 2007.
- C-184/05, *Twoh*, de 27 de septiembre de 2007.
- C-464/05, *Vogten*, de 25 de octubre de 2007.
- C- 101/05, *Suecia vs. A*, de 18 de diciembre de 2007.
- C-248/06, *Comisión vs. España*, de 13 de marzo de 2008.

- C-360/06, *Bauer*, de 2 de octubre de 2008.
- C-527/06, *Renneberg*, de 16 de octubre de 2008.
- C- 418/07, *Papillon*, de 27 de noviembre de 2008.
- C-318/07, *Persche*, de 27 de enero de 2009.
- C- 540/07, *Comisión vs. Italia*, de 19 de noviembre de 2009.
- C-72/09, *Rimbaud*, de 28 de octubre de 2010.
- C-48/10, *A. Oy*, de 18 de noviembre de 2010.
- Asuntos acumulados C-436/08 y C-437/08, *Haribo/Salinen vs. Austria*, de 10 de febrero de 2011.
- C-267/09, *Comisión vs. Portugal*, de 5 de mayo de 2011.
- C-262/09, *Meilicke*, de 30 de junio de 2011.
- C-310/09, *Accor*, de 15 de septiembre de 2011.
- C-132/10, *Halley*, de 15 de septiembre de 2011.
- C-493/09, *Comisión vs. Portugal*, de 6 de octubre de 2011.
- C-1/11, *Interseroh Scrap and Metals Trading*, de 29 de marzo de 2012.
- C-617/10, *Åkerberg Fransson*, de 26 de febrero de 2013.
- C-544/11, *Petersen*, de 28 de febrero de 2013.
- C-418/11 *Texdata Software*, de 26 de septiembre de 2013.
- C-181/12, *Welte*, de 17 de octubre de 2013.
- C-276/12, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013
- C-296/12, *Comisión vs. Bélgica*, de 23 de enero de 2014.
- Asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, de 8 de abril de 2014.
- C-190/12, *EMS*, de 10 de abril de 2014.
- C-362/14, *Schrems*, de 25 de julio de 2014.
- C-326/12, *Van Caster*, de 9 de octubre de 2014.
- C-559/13, *Grünwald*, de 24 de febrero de 2015.

- C-201/14, *Bara*, de 1 de Octubre de 2015.
- C-503/14, *Comisión v. República Portuguesa*, de 21 de diciembre de 2016.
- C-682/15, *Berlioz investment fund*, de 16 de mayo de 2017.
- C-575/17, *Sofina*, de 7 de agosto de 2018.

España.

- STC 110/84, de 26 de noviembre de 1984.
- STC 209/1988, de 10 de Noviembre de 1988.
- STC 254/93, de 20 de julio de 1993.
- STC 292/2000, de 30 de noviembre de 2000.
- SAN de 16 de mayo de 1990.
- SAN de 8 de marzo de 1994.
- SAN de 2 de noviembre de 1994.
- SAN de 11 de julio de 1995.

Estados Unidos.

- DCDAZ, *Aloe Vera of America Inc. Et. Al. v. United States*, de 10 de febrero de 2015.

Alemania.

- *Bundesverfassungsgericht (BVerfG)*, 27 de junio de 1991.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Naciones Unidas

- *Carta del 25 de Junio de 2001, del Secretario General al Presidente de la Asamblea General*, Doc. A/55/1000, 55ª sesión, “Zedillo Report”.

Liga de Naciones

- Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — Document E.F.S.73. F.19 (April 5th 1923).
- Report Presented by the Comm. of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations Doc. C.216.M.85 1927 11 (1927).

G-7/G-8

- *G8 Action Plan Principles to Prevent the Misuse of Companies and Legal Arrangements*, 2013 Lough Erne Summit, Lough Erne, Northern Ireland, United Kingdom, Junio 18, 2013.
- *G7 Brussels Summit Declaration*, Brussels, Junio 5, 2014.
- *G7, Leaders’ Declaration G7 Summit*, 7–8 Junio 2015, Schloss Elmau, Germany, 2015.
- *G7 Ise-Shima Leaders’ Declaration*, G7 Ise-Shima Summit, 26-27 Mayo 2016.
- *G7 Taormina Leaders’ Communiqué*, G7 Taormina Summit, Mayo 26-27, 2017.
- *G7 Charlevoix Leaders’ Communiqué*, G7 Charlevoix Summit, Junio 8-9, 2018.

G-20

- G-20, *London Summit, Leaders’ Statement*, 2 Abril 2009.
- G-20 London Summit, Leaders’ Statement 2 Abril 2009.
- G-20 Pittsburgh Summit, Leaders’ Statement 24-25 Septiembre 2009.
- G-20, *Communiqué*, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Mexico City, Febrero 26, 2012.
- G-20, *Leader’s declaration*, Los Cabos, México, Junio 2012.
- G-20, *Communiqué*, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Washington DC, Abril 19, 2013.

- G-20 *Leader's declaration*, St. Petersburg, Septiembre de 2013.
- G-20, Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leaders' declaration, Septiembre, 2013.

Unión Europea

- COM (96) 546 final, de 22 de octubre de 1996, Taxation in the European Union. Report on the development of tax systems.
- Documento del Consejo 8668/00 FISC 67 CRIMORG 83.
- COM (2004) 611 final, de 27 de septiembre de 2004, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras.
- COM (2005) 532 final, de 25 de Octubre de 2005, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, Comunicación sobre buena gobernanza fiscal.
- COM (2006) 254 de 31 de mayo de 2006, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal.
- COM (2009) 29 de 2 de febrero de 2009, Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..
- COM (2009) 201 de 28 de abril de 2009, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal.
- SEPD, Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad (2010/C 101/01), DOUE de 20 de abril de 2010.
- GT29, FATCA and Model II Agreements, de 1 de octubre de 2012, Ref. Ares(2012)1148996.
- GT29, Carta en respuesta a la consulta de Mr. Heink Zourek, Director General de TAXUD, Just.c.3(2012)866296, Ref. Ares(2012)746461, 21/06/2012.
- COM(2012) 722 final, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012.
- GT29, WP203, Opinion 03/2013 on purpose limitation, de 2 de abril de 2013, 00569/13/EN.

- Consejo Europeo, 22 de mayo de 2013, Conclusiones, EUCO 75/1/13 REV 1 CO EUR 7 CONCL 5.

- SEPD, Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation”, de 5 de noviembre de 2013.

- GT 29, OECD Common Reporting Standard, de 18 de septiembre de 2014, Ref. Ares(2014)3066381,

- GT29 en su documento Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes, WP230, de 4 de febrero de 2015.

- GT29, Directrices para los Estados miembros sobre los criterios para asegurar el cumplimiento de los requisitos de protección de datos en el contexto del intercambio automático de datos personales con fines fiscales, WP 234, 175/16/EN, Bruselas, 16 de diciembre de 2015.

- Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*, Bruselas, Bélgica, 2016.

GT29, Dictamen 01/2014 sobre la aplicación de los conceptos de necesidad y proporcionalidad y la protección de datos en el sector de los organismos con funciones coercitivas, WP 211, 536/14/ES, de 27 de febrero de 2014.

- SEPD, Formal comments of the EDPS on a proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, Bruselas, 17 de Julio de 2015.

- SWD (2017) 462 final, Bruselas, 18 de diciembre de 2017, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation.

- SWD (2017) 462 final, Bruselas, 18 de diciembre de 2017, Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation, Accompanying the document Report from the - Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation.

Consejo de Europa.

- Recommendation 833 (1978) m. Co-operation between Council of Europe member states against international tax avoidance and evasion, de 24 de abril de 1978.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAMCZYK, L., “The sources of EU Law Relevant for Direct Taxation” en LANG, M., PISTONE, P. et. Al., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Ed. Linde, 3ª edición, Viena, 2012.
- ADONNINO, P.: “Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie”, en UCKMAR, V. (Coord.): *Diritto Tributario Internazionale*, III Edizione, Cedam, Padova, 2005.
- AFANDI, R., “The role and work of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- ÁLAMO CERRILLO, R., *La economía digital y el comercio electrónico su incidencia en el sistema tributario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2016.
- ALMUDÍ CID, J. M., “STJCE 27.09.2007, *Twoh International BV*, AS. C-184/05: Alcance de la discrecionalidad administrativa en el requerimiento de información con trascendencia tributaria a otros Estados miembros”, en HERRERA MOLINA, P. (Dir.) y GARCÍA CARRETERO, B. (Coord.), *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Año 2006-2007, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- AULT, H. J., “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, reprinted from *Tax Notes International*, 17 de Junio de 2013, Working Paper del Instituto Max Planck para el Derecho Fiscal y las Finanzas Públicas, n. 03/2013.
- Australian National Audit Office (ANAO), *The Management and Use of Double Taxation Agreement Information Collected Through Automatic Exchange*, Performance Audit Report, n. 34, 2009-2010.
- BÁEZ MORENO, A., “El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010”, en *Revista Aranzadi de deporte y entretenimiento*, n. 29, 2010.
- BAIN, K., “Australia”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- BÄCKER, M. y HORNUNGB, G., “Data processing by police and criminal justice authorities in Europe. The influence of the Commission’s draft on the national police laws and laws of criminal procedure”, en *Computer Law & Security Review*, nº 28, 2012.

- BAKER, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, en *European Taxation*, Agosto 2000, IBFD, Ámsterdam, 2000.
- BAKER, P., y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations”, en *EC Tax Review*, nº 2016-5-6, IBFD, Ámsterdam, 2016.
- BLANK, J. D., “USA”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- BRANSON, C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, en *Australian Tax Review*, nº 71, 2004.
- BRIFFA, B., “Exchange of Information and Professional Privileges”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 545-564, Ed. Linde, Viena, 2013.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)”, Doc. 23/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., “Globalización Económica y Poder Tributario, ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, en *Estudios de Fiscalidad*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Coruña, 2003.
- CADESKY, M., et. al., *Towards greater fairness in taxation, A Model Taxpayer Charter*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2016.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, ed. Estudios Financieros, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información”, *Working Papers*, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, en *Intertax*, Volumen 28, Issue 12, Kluwer Law International, Holanda, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, IEF, Doc. n. 16/01, Madrid, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Ed. Netbiblo, A Coruña, 2009.

- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Dir.): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, CISS, Madrid, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Dir.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ed. CISS, Madrid, 2010.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de Cooperación Fiscal Europea: Las Directivas 2010/24/ue y 2011/16/ue de asistencia en la recaudación y de Cooperación Administrativa en materia fiscal, en RCyT, nº 343, CEF, Madrid, 2011.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou”, en *Carta Tributaria, Monografías*, nº 2, 2014.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., “The Taxpayer’ s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures”, en *Bulletin for International Taxation*, Septiembre 2014, IBFD, Ámsterdam (Holanda), 2014.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones”, en *Quincena Fiscal*, nº 10/2018, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2018.
- CALVO VÉRGEZ, J., “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras”, en *Documentos de Trabajo*, nº 3/2017, IEF, Madrid.
- CANNAS, F., “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purposes”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- CARLOS DOS SANTOS, A. y CELORICO PALMA, C., “Portugal”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- CARRA RICHTER, F., “Exchange of Information for the assistance in the collection of Taxes under Art. 27 OECD Model”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- CASADO OLLERO, G., “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *H.P.E*, n. 68, 1981.
- CAVELTI, L. U., “Automatic Exchange of Information versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation”, en *World Tax Journal*, IBFD, Ámsterdam, Junio 2013.

- CHACÓN JEREZ, D., “La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo”, en *Cuadernos de Formación*, Colaboración 4/14, Volumen 17/2014, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.
- CHECA GONZÁLEZ, C., y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, en *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº6, 1988.
- CHIRINOS SOTA, C., “Confidentiality Rules under Article 26 OECD Model (Art. 26(2) OECD Model, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- CID-HARGUINDEY ROMERO, A., GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., “La Base Imponible Común Consolidada: Un proyecto de futuro en la Unión Europea”, Trabajo presentado al *VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, IEF, 2007.
- COCKFIELD, A., “Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: Toward a multilateral taxpayer bill of rights”, en *U.B.C. Law Review*, n. 42, 2010.
- COLLADO YURRITA, M. A., y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- CORDÓN EZQUERRO, T., “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias” en *Derecho PCUP: Revista de la Facultad de Derecho*, nº 72, pp. 11-29, Perú, 2014.
- CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal” en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, Sept.-Oct. De 2005, n. 825.
- CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n. 109/2003.
- DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and its requirements: In search for an efficient but balanced procedure”, en *Intertax*, Volume 44, Issue 4, Kluwer Law Online, 2016.
- DEBELVA, F., y MOSQUERA, I., “Privacy and confidentiality in Exchange of Information procedures: Some uncertainties, many issues, but few solutions”, en *Intertax*, Vol. 45, Issue5, Kluwer Law International, Holanda, 2017.

- DE FLORA, M. G., “Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure” en *Intertax*, Volumen 45, Issue 6 y 7, Kluwer Law International, Holanda, 2017.
- DE LA VILLA GIL, J. M., “El intercambio de información: aspectos generales”, en ARCO RUETE, L., DE LA VILLA GIL, J. M., (Dirs.), *Estudios de Doble Imposición*, IEF, Madrid, 1980.
- DE MIGUEL ARIAS, S., “Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE”, en *Revista española de Derecho Financiero*, num.156/2012, Ed. Civitas, Pamplona, 2012.
- DE PAZ CARBAJO, J.A., “La Directiva 2003/48 y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, IEF.
- DELMÁS GONZÁLEZ, G., “Análisis de la propuesta de modificación de la Directiva del Ahorro”, *Crónica tributaria*, n. 125/2010, IEF, 2010.
- DIEPSENS, N., y DEBELVA, F., “The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer’s Rights under Pressure”, en *EC Tax Review*, nº 4 2015, Kluwer Law International, Holanda.
- DUBUT, T., “France”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- ENGLISCH, J., “Ability to pay” (Chapter 19), en *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Online Books, IBFD, Ámsterdam, 2014.
- ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J.L., “The fight against tax heavens and tax evasion, Progress since the London G20 summit and the challenges ahead”, Opex, Observatorio de Política Exterior, Documento de trabajo 59/2011.
- FALCÓN y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010.
- FENSBY, T., “Berlioz: Does the Global Forum Information Exchange Standard Violate Human Rights?”, en *Tax Notes International*, 23 de octubre de 2017.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Límites al intercambio de información de las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros”, en COLLADO YURRITA, M.

A., (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.

- FINÉR, L., y TOKOLA, A., “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?”, en *Bulletin for International Taxation*, Volumen 71, No. 12, IBFD, Amsterdam, 2017.

- FITZGERALD, V., “Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital”, en *Revista de la CEPAL*, Agosto 2002.

- FRAGA, D. N., y VERSTRAETEN, A. A., “Argentina”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.

- FREY, J., et. al., “The CJEU’s *Berlioz* Judgment: A New Milestone on Procedural Rights in EU Audits”, *Tax Notes International*, 14 de agosto de 2017.

- FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional”, en *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 167/2015, parte estudios, Ed. Civitas, Pamplona, 2015.

- GABERT, I., “Council Directive 2011/16/eu on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en *European Taxation*, Agosto de 2011, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2011.

- GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El intercambio de información internacional de naturaleza tributaria: la Directiva 2011/16/ue”, en *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, 34/2013, nº 34 de 15 de julio de 2013, Ed. La Ley, Madrid, 2013.

- GARCÍA PRATS, F. A., “La Asistencia Mutua en Materia de Recaudación Tributaria”, en *Crónica Tributaria* nº 101, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

- GARCÍA PRATS, F. A., en “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *Crónica Tributaria*, n. 133/2009, IEF, 2009.

- GARCÍA PRATS, F. A., “Los nuevos estándares internacionales de intercambio de información: FATCA o el fin del secreto bancario” en GARCÍA PRATS, F. A. (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 193-223, IEF, Madrid, 2014.

- GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V., y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea”, en *Cuadernos de formación*, Colaboración 23/08, Volumen 6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- GARDE GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración Tributaria española en el ámbito de la imposición directa”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.
- GIL SORIANO, A. “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The US Foreign Account Tax Compliance Act as an inflection point”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2013.
- GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., “Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales”, en *Crónica Tributaria*, n. 71, IEF, Madrid, 1994.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., “Nuevas tendencias doctrinales en el derecho tributario alemán: un sistema tributario basado en el gravamen del gasto”, en *Crónica Tributaria*, nº 78, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996.
- GUSMAO DE OLIVEIRA, A., “Exchange of Information on Request”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- HDEZ VIGUERAS, J., *Los paraísos fiscales*, Ed. Akal, Madrid, 2005.
- HENRY, J. S., “The price of offshore revisited, new estimates for missing global private wealth, income, inequality and lost taxes”, en Tax Justice Network, Julio 2012.
- HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information and Legal Protection: DTCs and EC Law”, en LANG, M., SCHUCH, J. y STARINGER, C., (Eds.), *Tax Treaty Law and EC Law*, ed. Linde, Viena, 2007.
- HERNANDO RIVERA, M. E., “El futuro de la cooperación fiscal europea: la directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.
- HERNANDO RIVERA, M. E., “Análisis de la Directiva 2011/16/UE: La nueva cooperación fiscal europea”, en *Fiscalidad local*, Enero/Marzo 2013, 2013.
- HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la protección de datos personales en la sociedad de la información*, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, nº 26, Instituto de Derechos Humanos, Universidad de Deusto, Bilbao, 2003.
- HERRÁN ORTIZ, A. I., *El derecho a la intimidad en la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales*, Ed. Dykinson, Madrid, 2003.

- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “Intimidad, tributos y protección de datos personales”, en *InDret Revista para el análisis del Derecho*, nº 2/2007, Barcelona, abril 2007.
- HINES, J. R., “Do Tax Havens Flourish?”, Working Paper N° 921, Stephen M. Ross School of Business, University of Michigan, Octubre 2004.
- ISUSI APRAIZ, I., “FATCA: Principales implicaciones”, en GARCÍA PRATS, F. A. (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.
- JIMÉNEZ VARGAS, P. J., “El nuevo Convenio Multilateral: un paso adelante de la OCDE en la armonización fiscal en contra de la evasión y la elusión fiscal”, en *Quincena Fiscal* num.19/2018 parte Estudios, Ed. Aranzadi, parte Estudios, Cizur Menor (Navarra), 2018.
- JEONG, Y., “Spontaneous exchange of information”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- JOUTSEN, M., “The European Union and Cooperation in Criminal Matters: the Search for Balance”, *HEUNI Paper* n. 25, Helsinki, 2010.
- JUAN LOZANO, A. M., *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- KELTY, F. et al., “Dismantling the Justice Silos: Avoiding the pitfalls and reaping the benefits of information-sharing between forensic science, medicine and law”, *Forensic Sci Int*, 2012.
- KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El soft law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, en *Crónica Tributaria*, n. 5/2011, pp. 3-16, 2011.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el Intercambio Automático de Información”, en *Quincena Fiscal* 15-16, Septiembre I-II, pp. 21-54, 2013.
- LANG, M., *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, Bundesministerium der Finanzen, Bonn, 1993.
- LANG, M., “Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model?” en *Tax Treaty Monitor (Bulletin)*, IBFD, Ámsterdam, Junio 2005.
- LASARTE LÓPEZ, R., en *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de los tributos, La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*, Ediciones CEF, Madrid, 2013.

- LASARTE LÓPEZ, R. en “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE”, en MARTÍN DÉGANO, I. y HERRERA MOLINA, P. M., (Coords.), “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014.
- LEJEUNE, I. y VERMEIRE, L., “The Influence of the EU Charter of Fundamental Rights on ECJ Case Law on the International Exchange of Information”, *European Taxation*, IBFD, Abril 2017.
- LÓPEZ DÍAZ, E., *El derecho al honor y el derecho a la intimidad. Jurisprudencia y doctrina*, Ed. Dykinson, Madrid, 1996.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., “Informática y protección de datos personales. Estudios sobre la Ley 5/92, de regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal”, en *Cuadernos y Debates*, nº 43, CEC, Madrid, 1993.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. y PIÑAR MAÑAS, J. L.: “*El Derecho a la Autodeterminación Informativa*”, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009.
- MACHANCOS GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud”, en GARCÍA PRATS, F. (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid, 2014.
- MACHANCOS GARCÍA, E., “Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la propuesta de modificación de la misma en 2013”, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014.
- MACHANCOS GARCÍA, E., *El intercambio de información entre Administraciones en materia tributaria, Evolución, instrumentos y estándares de intercambio de información*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.
- MAIER, H. F., “Exchange of Information on Tax Matters in the Jurisprudence of the ECJ”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, pp. 345-380, Ed. Linde, Viena, 2013.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias”, en *Crónica Tributaria* n. 97, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- MALDONADO GARCÍA VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”, IEF, Doc. n. 1/02, Madrid, 2002.

- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de “tax rulings”, en *Carta Tributaria, Revista de opinión*, nº 1, 1 de abril de 2015, Ed. Wolters Kluwer.
- MALHERBE, J., “General Report, Protection of Confidential Information in Tax Matters”, IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIb, Kluwer, Holanda, 1991.
- MARTÍN MORATA, B., “Los acuerdos de intercambio de información”, Trabajo presentado al XI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2009, IEF, Madrid.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, ed. Iustel, Madrid, 2008.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2011.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “La multilateralización de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa” en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 2/2012, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA vs. RUBIK”, en *Quincena Fiscal*, nº 19/2012, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la Fiscalidad: Aspectos novedosos”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea”, en GARCÍA PRATS, F., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid, 2014.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., MORENO GONZÁLEZ, S., y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas de efecto equivalente”, Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Professors, (EATLP) Istanbul 2014, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA

MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014.

- MARTÍNEZ GINER, L. A., “Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea, en GARCÍA PRATS, F. A., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

- MARTÍNEZ GINER, L. A., “La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Documento de trabajo nº 13/2016*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

- MARTÍNEZ GINER, L. A., “La residencia fiscal de los titulares de cuentas financieras y el intercambio automático de información”, en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, A., “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Documentos de Trabajo*, IEF, 3/2018, Madrid, 2018.

- MARTOS BELMONTE, P., “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, *Common Reporting Standard*): Estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de Diciembre de 2014”, en *Crónica Tributaria*, nº 159/2016, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

- MARYKE SILALAH NUTH, “Taking advantage of new technologies: for and against crime”, *Computer Law & Security Report*, n. 24, 2008.

- McAULEY, B., “Role of international organizations in Exchange of Information and Combating Tax Crime”, en GARCÍA PRATS, F., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid, 2014.

- McINTYRE, M., “Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange”, en LANG, M., PISTONE, P., et al., *Tax Treaties: Building bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, p. 485.

- McLURE, Ch., “International Aspects of Tax Policy for the 21st Century”, en *The American Journal of Tax Policy*, Vol. 8, 1990.

- McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Ed. Kluwer, Boston, 1997.

- MERINO ESPINOSA, M. P., y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional, Europeo y Español”, DOC. n.º 6/2011, IEF, Madrid, 2011.

- MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, en *Crónica Tributaria*, n. 139/2011, 2011.
- MINTZ, J, "Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?" en *Tax Notes International*, vol.19, n. 1, 1999.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Comentario a la nueva Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, en *Carta Tributaria*, Monografías, nº 2011, 1 de enero de 2011.
- MORA, L., et. Al., Base Imponible Común Consolidada Vs. Normativa fiscal española: una Aproximación a su impacto fiscal, en *Crónica Tributaria*, n. 144/2012.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación Administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: La nueva Directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, en *Crónica Tributaria* n. 146/2013, 2013.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Luces y sombras de los acuerdos FATCA sobre control tributario de cuentas extranjeras”, en GARCÍA PRATS, F. A., *Intercambio de información, Blanqueo de Capitales y Lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, en *Quincena Fiscal*, núm.12/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016.
- MÜLLER, A., “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) – las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión”, en *Crónica tributaria*, N° Extra 9, 2011.
- MUÑOZ FORNER, A., “The Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- MUÑOZ VILLARREAL, A., “Límites al intercambio internacional de información tributaria”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.
- NEVE, L., “The CJEU’s Berlioz Judgment: Protecting Taxpayers In the Age of Information Exchange”, *Tax Notes International*, 18 de septiembre de 2017.

- NIJKEUTER, E., “Exchange of information and the Free Movement of Capital between Member States and third countries”, en *EC Tax Review*, 2011-5.
- NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio internacional de información tributaria”, en COLLADO YURRITA, M. A., *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- OBERSON, X., “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State” en *Bulletin-Tax treaty monitor*, Enero de 2003, IBFD, Ámsterdam, 2003.
- OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices*, OCDE Publishing, París, 1994.
- OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, OCDE Publishing, París, 1998.
- OCDE, *Towards global tax co-operation, Report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs, Progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, OCDE Publishing, París, 2000.
- OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2000.
- OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, OCDE Publishing, París, 1998; OCDE, *The OECD’S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2001.
- OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002.
- OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2003 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2003.
- OCDE, *The OECD’S Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2004.
- OCDE, *The OECD’S Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member States*, OCDE Publishing, París, 2006.
- OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes, Module on General and Legal aspects of Exchange of Information*, OECD Publishing, París, 2006.
- OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OECD Publishing, París, 2006.

- OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2006.
- OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OCDE Publishing, París, 2006.
- OCDE, *Reference guide on sources of information from abroad, Update of 26th January 2006*, OECD Publishing, París, 2006.
- OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2007 Progress Report*, OCDE Publishing, París, 2007.
- OCDE, *Implementing the Tax Transparency Standard, A handbook for assessors and jurisdictions*, OECD Publishing, Paris, 2010.
- OCDE, *Manual de Usuario del Formato de Transmisión Estándar de la OCDE, El Formato de Transmisión Estándar de la OCDE para el Intercambio Internacional de Información en Materia Tributaria (STF)*, Traducción a cargo del Instituto de Estudios Fiscales, IEF, Madrid, 2010.
- OCDE, *Garantizando la Confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, OECD Publishing, París, 2012.
- OCDE, *Automatic Exchange of Information, What is, how it works, benefits, what remains to be done*, OCDE Publishing, París, 2012.
- OECD, *Tackling offshore tax evasion the G20/OECD continues to make progress*, OECD Publishing, Paris, Junio 2012.
- OCDE, *A step change in tax transparency*, OECD Report for the G8 Summit, Lough Erne, Enniskillen, Junio 2013.
- OECD, *Recommendation of the Council concerning Guidelines governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data (2013) [C(80)58/FINAL, as amended on 11 July 2013 by C(2013)79]*.
- *OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*, de 23 de Septiembre de 1980, modificadas por la *Recommendation of the Council concerning Guidelines governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data (2013)*, OECD Publishing, Paris, 2013.
- OCDE, *Explanatory Memorandum to OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*, OECD Publishing, Paris, 2013.
- OCDE, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, ACCIÓN 1: Objetivo del 2014*, OECD Publishing, París, 2014.

- OCDE Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, *Automatic Exchange of Information: a roadmap for developing Country participation*, Final Report to the G20 development Working Group, 5 august 2014, OCDE Publishing, París, 2014.
- OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, París, 2015.
- OCDE, *Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, París, 2015.
- OCDE, *Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016-2020*, OECD Publishing, París, 2016.
- OCDE, “Comentarios al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes y al Estándar Común de Reporte” en OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, París, 2017.
- OCDE, *AEOI Implementation Report 2017*, OCDE Publishing, París, 2017.
- OCDE, *The Global Forum’s Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI*, OCDE Publishing, París, Noviembre 2017.
- OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, Implementation Handbook*, Second Edition, OECD Publishing, París, 2018.
- OLIVARES OLIVARES, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017.
- OLIVARES OLIVARES, B. D., *Protección de datos, Administración tributaria y tratamientos de alto riesgo en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018.
- ÖNER, C., “A different approach to the Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”, *Intertax*, Volumen 37, Issue 8/9, Kluwer Law International, 2009.
- ÖNER, C., “2012 Update to the OECD Model (2010): Exchange of Information for Non-Tax Purposes”, en *European Taxation*, IBFD, Amsterdam, Febrero-Marzo 2013.
- ORTIZ CALLE, E., “Comitología, Armonización contable y reserva de ley en el impuesto sobre sociedades”, en *Crónica Tributaria*, n. 140, 2011.
- ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Ed. Comares, Albolote (Granada), 2003.
- OUBIÑA BARBOLLA, S., “Cambio de enfoque en la cooperación judicial penal y policial en la UE en relación con la transmisión de datos personales: Las nuevas propuestas normativas y la STJUE de 8 de abril de 2014”, en COLOMER

HERNÁNDEZ, I. (Dir.), y OUBIÑA BARBOLLA, S. (Coord.), *La transmisión de datos personales en el seno de la cooperación judicial penal y policial en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

- OWENS, J., "Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat", en *Tax Notes International*, vol.15, n. 25, 1997.

- OWENS, J., "Taxation in a global environment", *OECD Observer*, March 01 2002.

- OWENS, J., "Fundamental Tax Reform: an International Perspective", OECD's Centre for Tax Policy and Administration, París.

- PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana* (V.II), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

- PANKIV, M., "Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)", en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.

- PARADA, L., "Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe", en *World Tax Journal*, IBFD, Ámsterdam, Junio de 2015.

- PARIDA, S. "Automatic Exchange of Information", en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.

- PATÓN GARCÍA, G., "Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España", en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal internacional e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.

- PECHO TRIGUEROS, M. E., "El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional", en *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PCUP, n. 72, 2014.

- PEETERS, B., "Towards a More Coordinated Approach of the Relation Between the Taxpayer and Tax Administrations: The European Taxpayers' Code", en *EC Tax Review*, nº 4 2017, Kluwer Law International.

- PINTO NOGUEIRA, J. F., "Chapter 36: Portugal: Right To Be Notified in Requested State", en VV.AA., *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2014.

- POELMAN, E., "Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union", en *Intertax*, Volume 43, Issue 2, Kluwer Law International, Holanda, 2015.

- POZA CID, R., PRIETO CRUZADO, M. I., “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, Trabajo presentado al *XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011, IEF, 2011.
- PROSS, A., y RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A powerful tool to counter tax avoidance and evasion”, en *Bulletin for international taxation*, Julio de 2012, IBFD, Ámsterdam, 2012.
- PUCCIARELLO, M., *Derecho a no autoincriminarse y deber de colaborar en el ámbito tributario*, Ed., Ad Hoc, Buenos Aires, 2011.
- RICHARDSON, M., “The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences”, en *EC Tax Review*, núm. 2017-6, Kluwer Law International, Holanda, 2017.
- RING, D. M., “Article 26: Exchange of information”, en Vann, R. (Dir.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2016.
- ROCHA, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective”, en *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, Septiembre 2016.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12, nº 36, septiembre-diciembre de 1992
- RODRÍGUEZ- BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, en *InDret: Revista para el análisis del Derecho*, nº 3/2012, Barcelona, Julio de 2012.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S., “Reflexiones en torno a la economía digital: problemas de calificación de las rentas obtenidas por transacciones digitales e inconvenientes en el gravamen de las mismas a la luz del informe final de acción BEPS”, en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, A., “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Documentos de Trabajo*, IEF, 3/2018, Madrid, 2018.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S., “El intercambio de información fiscal como pieza clave en una nueva era de Cooperación Fiscal Internacional”, pp. 95-105, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, IEF, Doc. n. 8/2014, Madrid, 2014.
- ROMERO FLOR, L. M., “Las diferentes etapas normativas del Intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, en GARCÍA PRATS, F., *Intercambio*

de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal, IEF, Madrid, 2014.

- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004.

- ROVIRA FERRER, I., “La protección de datos de carácter personal en los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria tras la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación”, en COTINO HUESO, L. (Dir.): *Libertades de expresión e información en Internet y las redes sociales: ejercicio, amenazas y garantías*, Valencia, 2011.

- ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, Bosch Fiscal, Barcelona, 2011.

- RUIZ ZAPATERO, G.G., “El TEDH y la protección de la privacidad de los datos tributarios”, en *Quincena Fiscal*, nº 5/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

- SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, en *Tax Notes International*, Special Reports, Junio de 2010.

- SAMPLÓN SALVADOR, R., “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006.

- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, en *Crónica Tributaria* n. 114/2005, 2005.

- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A., (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.

- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, en *Quincena Fiscal*, nº 10/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

- SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., “Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination”, en *Bulletin of International Taxation – Tax Treaty Monitor*, IBFD, Ámsterdam, Octubre, 2000.

- SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax series on European Taxation, Kluwer Law International, AH Alphen aan den Rijn, Holanda, 2009.
- SCHOUERI, L. E., y CALICCHIO BARBOSA, M., “Brazil”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- SEER, R., GABERT, I, “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, en *Bulletin for International Taxation*, Febrero 2011.
- SEER, R., General Report “Mutual assistance and information exchange”, correspondiente a las jornadas del Congreso Internacional de la EATLP de 2014.
- SERRANO ANTÓN, F., “La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral” en *Quincena Fiscal* num.12/2016 parte Editorial, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016.
- SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria*, tesis dirigida por PISTONE, P., y VALDÉS ROZAS, J. A., Repositorio de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 2017.
- SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Asociación española de asesores fiscales, Ed. Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001.
- SHAXSON, N., *Las islas del tesoro, los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, Fondo de Cultura Económica, Argentina, 2014.
- SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Multilateral de la OCDE”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, num.940/2018, parte Tribuna, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018.
- SOLANA VILLAMOR, F., “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 50, pp. 239-248, IEF, Madrid, 1984.
- SOMARE, M. y WÖHRER, V., “Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the light of the global movement towards transparency”, en *Intertax*, Volumen 43, Issue 12, Kluwer Law International, Holanda, 2015.
- SOONE, A., “Exchange of Information and privacy in Estonia”, en *Intertax*, Volumen 44, Issue 3, Kluwer Law International, 2016.
- SPIES, K., “Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law”, en *Intertax*, Vol. 40, Issue 10, Kluwer Law International, Holanda, 2012.

- STITT, I., “International Tax: Avoiding Parochialism”, *British Tax Review*, n. 1, 1997.
- The Tax Justice Network, “The cost of tax abuse, a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide”, Noviembre 2011.
- TEIXEIRA ALVES, G., “Los acuerdos sobre intercambio de información fiscal al servicio de las estrategias políticas de los Estados de la Unión Europea”, en COLLADO YURRITA, M. A., (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- TORRES JIMÉNEZ, M. A., “The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- TRAVERSA, E. y CANNAS, F., “Exchange of information (Art. 26 OECD Model Convention)”, en LANG, M. et. al., *The OECD Model Convention and its Update 2014*, Ed. Linde, IBFD, Ámsterdam, 2015.
- UNCATD, “The fiscal role of multinational enterprises: towards guidelines for Coherent International Tax and Investment Policies”, Working Paper, 3 de marzo de 2015.
- URABAYEN, Miguel, *Vida privada e información: un conflicto permanente*, Ed. EUNSA, Pamplona, 1977.
- URTZ, CH. “Exchange of information according to the EC Mutual Assistance Directive and Tax Treaties in Austria”, en *Tax Treaties and EC Law*, Ed. Kluwer, Londres, 1997.
- VALDÉS ZAUNER, A. C., “Exchange of Information through Group Requests”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- VALERO TORRIJOS, J., “Protección de datos personales y Administración electrónica”, *Agència Catalana de Protecció de Dades*, Barcelona, 2006.
- VALKAMA, M., “The Nordic Mutual Assistance Convention on Administrative Assistance in Tax Matters”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- VALTA, M., “Germany”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- VAN BORTEL, D., y NEYT, R., “Belgium”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.

- VAN THIEL, S., “Is there a need for international enforcement of Human Rights in the Tax Area?”, en PISTONE, P., et. al, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Ámsterdam, 2011.
- VASCEGA, M. y VAN THIEL, S., “Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The new EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, *EC Tax Review*, 2011-3, pp. 148-153, Kluwer Law International, Holanda, 2011.
- VERMEULEN, G., DE BONDT, W y RYCKMAN, C. (Eds.), *Rethinking international cooperation in criminal matters in the EU, Moving beyond actors, bringing logic back, footed in reality*, ICRP research series Volume 42, Principal European Commission DG Justice, Amberes, 2012.
- VITALE, F., “Italy”, en KRISTOFFERSON, E., y PISTONE, P., “General report”, en KRISTOFFERSON, E., et. al., *Tax secrecy and tax transparency, The relevance of confidentiality in Tax Law*, Ed. Peter Lang, Frankfurt am Main, 2013, V. 1.
- VOGEL, K., “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, en *Berkeley Journal of International Law*, Volume 4, Issue 1, spring, 1986.
- VOGEL, K., *Doppelbesteuerungsabkommen*, Kommentar. 4ª Edición, Bech, Munich, 2003.
- WALKER, B., “Exchange of Information for Criminal Tax Matters”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.
- WANYANA OGUTTU, A., “A critique on the Effectiveness of “Exchange of Information on Tax Matters” in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective”, en *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Ámsterdam, Enero 2014.
- WARREN, S.D., y BRANDEIS, L. D., “The right to privacy”, *Harvard Law Review*, Vol. IV, nº 5, Diciembre de 1890.
- WENZ, M., y KNÖRZER, P., “Chapter 35: Liechtenstein: Legal Protection in Requested State”, en VV.AA., *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, IBFD, Ámsterdam, Holanda, 2014.
- WITTMAN, K., “The CoE/OCDE Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013.

